

## CHAPITRE IV : Contrôle de gestion et modifications organisationnelles

### Introduction au chapitre IV :

Depuis quelque temps, de nouvelles préoccupations économiques et l'évolution des technologies (fabrication automatisée, juste à temps, problèmes de qualité à maîtriser, personnalisation des produits, etc.) tendent à remettre en cause les techniques traditionnelles d'analyse de la comptabilité analytique. Ce chapitre sera consacré aux méthodes de calcul des coûts qui sont les plus pertinentes pour aider à la prise de décision stratégique dans le cadre de modifications organisationnelles : le coût par activités et le management associé (section 1), la méthode des coûts cibles (section 2) et la méthode des coûts cachés (section 3).

### Section I : La méthode *Activity Based Costing* (ABC) et la gestion par les activités (ABM)

#### 1- LES OBJECTIFS ET LE CONTEXTE ECONOMIQUE

Les évolutions des modes de production dans de nombreuses entreprises industrielles tendent à faire perdre de leur pertinence aux applications "traditionnelles" de la méthode des centres d'analyse. Cette remise en cause a conduit certains auteurs (Cooper et Kaplan aux Etats-Unis, Mévellec et Lorino en France) à proposer une nouvelle approche connue sous le nom de **comptabilité par activités** ou **méthode ABC** (*activities based costs ou costing*) qui se présente comme une variante des coûts complets.

- Les insuffisances des pratiques traditionnelles sont dues :

1) à l'évolution des charges indirectes (leur part tend à augmenter dans le total des charges lorsque les processus sont automatisés) et la diminution de la part de la main d'œuvre directe dans le coût des produits ;

**Explication** : au début du 20<sup>ème</sup> siècle, la MOD représentait la charge qu'il convenait de contenir (maîtriser). Les ouvriers pointaient à l'entrée et à la sortie de l'usine : il était aisé de connaître leur temps de présence dans les ateliers. Celui-ci était significatif du temps de travail, donc du temps productif qu'on obtenait après quelques ajustements. Choisir la MOD comme variable de répartition avait un sens dans la mesure où elle était représentative des processus mis en place et largement majoritaire dans la chaîne des coûts (70% à 80%). De nos jours, cela n'a plus de sens : d'une part, l'activité de MOD a laissé la place à des activités indirectes et d'autre part, la proportion de la MOD restante est réduite de façon drastique. Le rapport entre charges directes et charges indirectes est totalement inversé. On parle de « pyramide renversée des coûts ».

2) à la diminution du poids de l'activité de production proprement dite tandis que les activités de support de la production deviennent prépondérantes, en amont comme en aval de la production (planification, études et méthodes, ordonnancement, recherche, contrôle de qualité, etc.) ;

**Explication** : par activité de « support », il faut entendre toutes les activités immatérielles qui accompagne la production du bien et/ou de service. Elle se confond avec les centres auxiliaires. Les activités de support se développent rapidement tant à l'intérieur de l'entreprise

qu'à l'extérieur de l'entreprise avec la croissance des activités de conseils au entreprises. A l'image de ce qui se passe dans les économies des pays industrialisés, le secteur tertiaire devient l'activité stratégique au sein de l'entreprise même lorsque celle-ci appartient au secteur secondaire ; c'est dans le secteur tertiaire que se fait l'essentiel de la création de valeur. Le modèle hiérarchique de classement des fonctions et leur imputation globale aux coûts des produits ne correspondent plus à la vision transversale de création de valeur et d'intégration de toutes les activités à la performance finale du produit. La méthode traditionnelle ne s'intéresse qu'à la phase de production. Or actuellement 70 à 90 % des coûts sont des coûts de conception (amont de la production) et maintenance et services liés au produit (aval de la production) ► prise en compte partielle du cycle de vie du produit.

3) à l'évolution du marché qui a entraîné la diversification de la production, puis du produit lui-même, enfin, des services accompagnant le produit : la diversification du couple produit/marché aboutit à une segmentation très fine du marché permettant de dégager une rentabilité très supérieure sur chaque segment mais la performance de l'entreprise devient multidimensionnelle ;

**Explication** : on est passé d'un système fondé sur les économies d'échelle (production de masse mais faible variété des produits) à un système fondé sur la diversification de la production et la personnalisation des services (mode de livraison, de financement, etc.).

4) au raccourcissement du cycle de vie des produits qui rendent nécessaire l'allongement de la période de calcul des coûts pour mieux répartir les charges indirectes ;

**Explication** : le cycle de vie se raccourcit à cause de la rapidité du progrès technique. Cela a deux conséquences sur les coûts :

- les coûts de conception et de lancement d'un nouveau produit doivent être répartis sur des séries plus courtes et deviennent donc proportionnellement plus élevés ;
- puisque les coûts directs sont de plus en plus contestables lorsqu'elles se font dans le cadre d'un découpage du temps en exercices comptables. Le découpage pertinent devient le cycle de vie du produit. Face au raccourcissement du cycle de vie du produit, on a besoin paradoxalement d'un allongement de la période de calcul des coûts qui doit se faire sur la totalité de la vie du produit et des services qui lui sont associés.

5) au manque d'homogénéité des activités au sein d'un même centre d'analyse qui regroupe souvent des activités très diverses : par exemple, dans un centre d'approvisionnement, la recherche des fournisseurs, la gestion des achats et des commandes, la réception de la marchandise. Or l'imputation des charges indirectes se fait sur la base d'une unité d'œuvre unique • Conséquence de l'unicité du choix de l'unité d'œuvre : un produit consommant une unité d'œuvre ignorée dans le calcul des coûts supporte une imputation de coûts sous-estimée, au détriment des produits dont l'unité d'œuvre principale a été prise en compte. C'est un des effets de subventionnement qui s'exprime ainsi : l'objet de coût consommant le plus l'unité d'œuvre retenue comme clé de répartition subventionne l'objet de coût la consommant le moins ;

6) à la répartition des charges indirectes sur des bases le plus souvent volumiques : on impute en fonction du temps de main d'œuvre directe, donc de la production, des charges qui deviennent ainsi proportionnelles à la production. C'est-à-dire la variable prise en compte dans la répartition des charges indirectes est le volume de production. Plus un produit est fabriqué en grandes quantités, plus il supporte les charges indirectes. C'est ignorer qu'il existe d'autres causes que le volume de production. De nombreuses opérations dans l'entreprise sont identiques, quelque soit la taille de lots ou des séries lancées en fabrication ou commandés. Or ce type d'activité « non volumique » est négligé dans les méthodes traditionnelles. Par exemple, on néglige l'effet "taille des séries". L'activité de lancement (préparation, ordonnancement ...), qui se situe en amont de la production proprement dite, génère à peu près le même travail, quelle que soit la taille de la série. En pratiquant une imputation sur des bases volumiques, on réduit donc le coût des séries de faible taille pour surcharger le coût des séries de grande dimension. C'est un autre phénomène de subventionnement qui s'exprime ainsi : les grandes séries subventionnent les petites ;

7) à une nouvelle philosophie de gestion : une logique transversale de management fondée sur les processus se substitue progressivement à une logique verticale et de cloisonnement. A noter que l'émergence de nouveaux SI tels que les ERP, les SCM, les CRM ou encore l'EDI accompagne et permet le passage d'une vision verticale à une vision transversale de l'organisation. Avec cette logique transversale, l'entreprise est perçue et gérée d'une manière globale. La méthode des centres d'analyse fondée sur le découpage vertical de l'organisation n'est plus pertinente. La méthode ABC par son caractère transfonctionnel tient compte des exigences de coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise et met en évidence l'importance des activités et des processus, mais aussi l'importance des activités de support<sup>1</sup>. Ce qui est intéressant dans cette méthode ne se situe pas au niveau du calcul des coûts, mais au niveau des principes de management et de contrôle qu'elle implique (Bouquin, 2000, p. 60-61) : « la question n'est pas tant de raffiner les imputations des coûts des entités en reconnaissant la pluralité de leurs activités et en appliquant à chacune d'elles ce que les comptables français appelleraient la bonne 'unité d'œuvre', mais plutôt de reconnaître les effets processus. Ce qui compte (..) (c'est) de prendre conscience (que l'on a affaire) à une constellation d'activités interdépendantes. Pour agir efficacement, ce sont ces interdépendances qu'il faut identifier. Cela conduit à une certaine représentation de l'entreprise, à un management fondé sur les processus (ABM, Activity-Based Management) ».

## **2- LES SUBVENTIONNEMENTS DANS LE SYSTEME CLASSIQUE DE CONTROLE DE COUT**

Ces subventionnements entre les coûts de différents produits proviennent essentiellement de la diversité des conditions de fabrication. Il s'agit principalement de l'**hétérogénéité** :

- des **activités** dans un centre d'analyse,
- des **coûts** de ces activités,
- des **effets** de taille des séries.

---

<sup>1</sup> La méthode ABC considère que toutes les activités sont « principales » (au sens des centres principaux). Il n'y a donc pas de déversement en cascade des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux (et encore moins de prestations croisées).

L'exemple suivant cherche à illustrer l'effet sur les coûts (des produits) de cette perte d'homogénéité dans le regroupement des charges.

**Exemple :** Soit un centre d'analyse de fabrication qui usine trois produits pour un coût total de 72 000 DT et dont l'unité d'œuvre est l'heure machine (HM). L'activité prévue est de 1 800 h et le coût d'unité d'œuvre s'élève en conséquence à 40 DT. Si l'on considère les conditions suivantes d'exploitation, le coût de fabrication de chacun des produits apparaît dans le tableau suivant :

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
Volume de produit	1 200	1 200	1 200
Temps unitaire (HM)	0,2	0,8	0,5
Coût unitaire	8 DT	32 DT	20 DT

### 2-1 Hétérogénéité des activités dans un centre d'analyse

Une étude plus précise des tâches de ce centre conduit à mettre en évidence deux activités distinctes : une activité d'usinage à proprement parler, et une activité de mesure préalable à la précédente. Dans le développement de notre exemple, nous choisissons volontairement d'obtenir des coûts unitaires identiques pour les deux activités afin de mettre en évidence l'influence unique des conditions différentes d'usinage et de mesure.

**Suite de l'exemple :** Imaginons qu'en amont de l'usinage, existe une activité de mesure non automatisée. Les temps suivants pour l'activité « mesure » des trois produits sont :

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
Volume de produit	1 200	1 200	1 200
Temps unitaire (HMOD)	0,25	0,15	0,1
Temps total	300	180	120

Le tableau de répartition des charges se présente comme suit (le partage des 72 000 DT initiaux de charges entre les activités est ici arbitraire) :

	<b>Mesure</b>	<b>Usinage</b>
Montant total	18 000	54 000
Nature de l'unité d'œuvre	HMOD	HM
Nombre d'unités d'œuvre	600	1 800
Coût de l'unité d'œuvre	30 DT	30 DT

Les nouvelles imputations des charges des coûts deviennent :

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
Activité « mesure »	7,5 DT	4,5 DT	3 DT
Activité « usinage »	6 DT	24 DT	15 DT
Coût unitaire	13,5 DT	28,5 DT	18 DT

Il apparaît que le coût du produit A augmente fortement : la mise en évidence de l'activité de mesure dont il est le plus consommateur explique cette différence de coût. Dans l'analyse

initiale, les produits B et C subventionnaient le coût du produit A dans la mesure où le coût de l'activité mesure était imputé proportionnellement au temps d'usinage.

Cet effet est amplifié si le coût de l'unité d'œuvre des activités répertoriées est différent.

## 2-2 Hétérogénéité des coûts des activités

Reprenons les conditions de production précédentes mais considérons un autre partage du coût des deux activités. Le tableau de répartition devient :

	Mesure	Usinage
Montant total	25 200	46 800
Nature de l'unité d'œuvre	HMOD	HM
Nombre d'unités d'œuvre	600	1 800
Coût de l'unité d'œuvre	42 DT	26 DT

Les nouvelles imputations des charges sur les coûts deviennent les suivantes :

	A	B	C
Activité « mesure »	10,5 DT	6,3 DT	4,2 DT
Activité « usinage »	5,2 DT	20,8 DT	13 DT
Coût unitaire	15,7 DT	27,1 DT	17,2 DT

L'hétérogénéité des coûts accentue ici le subventionnement précédent uniquement parce que dans l'exemple l'activité de mesure est plus coûteuse que l'activité traditionnelle d'usinage. Si la relation de coût avait été inverse, l'effet de subventionnement aurait été atténué.

## 2-3 Hétérogénéité de tailles des lots de fabrication

Imaginons que l'activité usinage dépend essentiellement du nombre de lots lancés compte tenu d'un processus automatisé de fabrication.

	A	B	C
Volume de produit	1 200	1 200	1 200
Taille des lots	200	300	60
Nombre de lots	6	4	20

Soit un total de 30 lots qui engendre unitairement un coût fixe de :  $46\,800 / 30 = 1\,560$  DT qu'il faut ventiler sur chaque produit en fonction de la taille du lot, soit :

Coût ventilé par produit	7,8 DT	5,2 DT	26 DT
--------------------------	--------	--------	-------

Les imputations des charges sur les coûts des produits sont :

	A	B	C
Activité « mesure »	10,5 DT	6,3 DT	4,2 DT
Activité « usinage »	7,8 DT	5,2 DT	26 DT
Coût unitaire	18,3 DT	11,5 DT	30,2 DT

Le coût du produit C est fortement majoré par rapport à son coût initial par la prise en compte du facteur « taille du lot » comme facteur explicatif de la consommation de ressources. Les grandes séries A et B subventionnaient la petite série C.

Cet exemple (volontairement simplifié) tente d'illustrer les effets de subventionnement lorsque l'analyse des charges ne suit pas la diversité des conditions d'exploitation réelles. La comptabilité par activités cherche à proposer une réponse plus adéquate à ces problèmes.

### **3- LES CARACTERISTIQUES DE LA METHODE ABC**

#### **3-1 Niveaux d'analyse**

Afin de comprendre le raisonnement à adopter pour la mise en place de la méthode ABC, il faut connaître la signification des mots employés.

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- 1) le niveau élémentaire de la **tâche**,
- 2) le niveau intermédiaire de l'**activité**,
- 3) le niveau supérieur du **processus**.

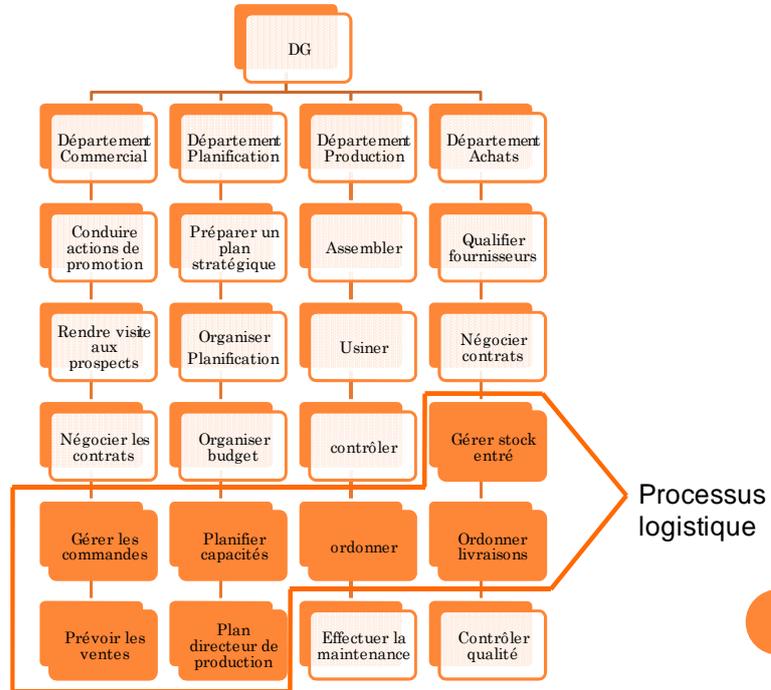
Tâche : La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût. Exemple : décharger un camion, trier des pièces comptables, rédiger un courrier, etc..

Activité : Ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe. Tâches homogènes en terme de performance permettant de fournir un produit ou un service à un client (externe ou interne). Ces tâches sont réalisées à partir d'un ensemble de ressources (matériels, heures de travail, jours travaillés,...).

Processus : Conjonction d'activités mettant en œuvre des ressources et compétences diverses et traversant les structures verticales formelles en vue de produire un output (produit/service) ayant de la valeur pour le client (interne ou externe) et permettant à l'entreprise d'atteindre une certaine performance.

La comptabilité à base d'activités se fonde sur une vision transversale de l'entreprise. Il semble alors judicieux de découper l'entreprise par activité et non par fonction et par produit. Chaque activité chaînée avec les autres contribue à la création de la valeur générée par l'entreprise.

### EXEMPLE DE REPRÉSENTATION D'UN PROCESSUS



Samiha GHARBI

### EXEMPLE DE REPRÉSENTATION D'UN PROCESSUS

Services	Commercial			Comptabilité			Livraison		
Activités	A <sub>1</sub>	A <sub>2</sub>	A <sub>3</sub>	A <sub>4</sub>	A <sub>5</sub>	A <sub>6</sub>	A <sub>7</sub>	A <sub>8</sub>	A <sub>9</sub>
Processus			x		x	x	x		

Processus de facturation faisant intervenir quatre activités (A<sub>3</sub>, A<sub>5</sub>, A<sub>6</sub>, A<sub>7</sub>) dans trois services différents

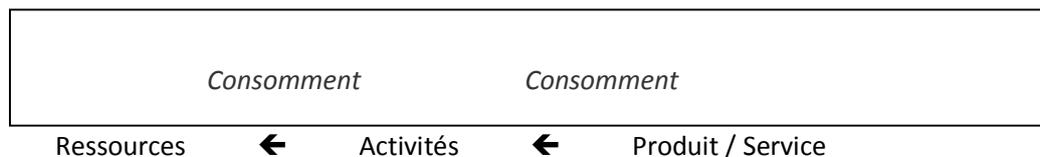
Samiha GHARBI

### 3-2 Maîtrise des coûts

Ressources → Tâches → Activités → Processus → Produit / Service

Pour mettre au point une gestion des coûts par l'activité il faut **raisonner en amont** :

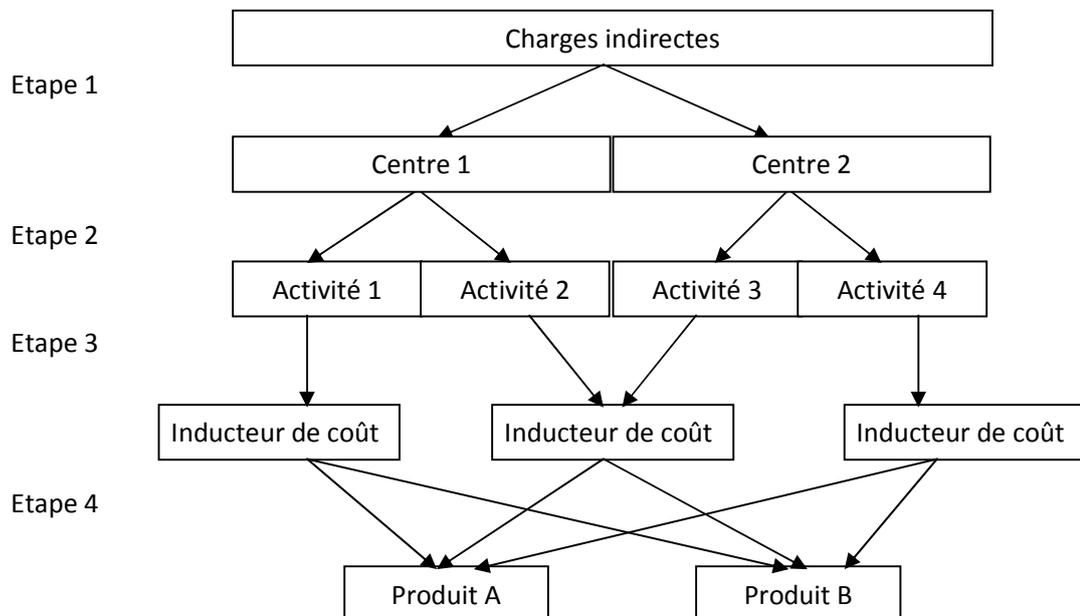
Quelle est la cause du coût et pas la conséquence ?



**Les produits ou services consomment des activités** nécessaires à leur mise en œuvre, les activités consomment des ressources. La méthode ABC intègre une interface (les activités) qui apparaît comme la cause première de consommation des coûts. Ce principe d'affectation a pour objectif d'améliorer la traçabilité des charges, ce qui permet le suivi de leur évolution et ainsi, d'en faciliter **la maîtrise**. On établit **une succession de liens de causalité** plutôt que de répartir des coûts sur des produits à partir de clefs de répartition imprécises et subjectives.

**Remarque** : selon ce principe de causalité, l'ABC est d'ailleurs présentée comme une méthode à Base des Causes (Lebas, 1994).

L'imputation des charges indirectes au coût des produits dans une comptabilité par activité s'effectue selon le schéma ci-après :



- L'étape 1 est identique à celle d'une comptabilité analytique classique.
- A l'étape 2, on distingue, à l'intérieur de chaque centre, des activités qui sont des ensembles de tâches présentant une certaine homogénéité. Les charges du centre sont alors ventilées entre ces différentes activités.
- A l'étape 3, on cherche à définir pour chaque activité un inducteur (ou générateur) de coût (*Cost driver*, notion remplaçant celle d'unité d'œuvre). C'est un événement dont l'occurrence explique le mieux possible la consommation de charges (ressources) par l'activité correspondante.
- A l'étape 4, on affecte les coûts d'activités aux objets de coûts

**Remarques :**

1. La méthode des coûts d'activités s'apparente et se différencie de celle des sections homogènes.

- Le traitement des charges directes est identique. En revanche, les charges indirectes passent par trois niveaux avant d'être imputées au coût des produits :
  - centre d'analyse,
  - activité,
  - centre de regroupement (même inducteur de coût<sup>2</sup>).
- La distinction entre centres auxiliaires et centres principaux devient inutile, ce qui supprime la répartition secondaire des charges indirectes. Au-delà de l'aspect technique, c'est la distinction entre productif/improductif qui disparaît. On retient une vision unitaire de l'entreprise « la productivité ne se partage pas, elle résulte de la conjonction des efforts des uns et des autres » (Mevellec, 1993)

2. Certains auteurs utilisent la notion d'inducteur de coût, d'autres utilisent la notion d'inducteur d'activité pour qualifier les générateurs de coûts quantifiables<sup>3</sup>.

3. Les inducteurs sont les facteurs explicatifs ou les facteurs de causalité. Le lancement d'une série de fabrication induit une certaine quantité de travail au niveau de l'ordonnancement. Ce travail est à peu près indépendant de la taille de la série fabriquée. On pourra donc retenir la série comme inducteur du coût du service ordonnancement. Et si les livraisons se font en "juste à temps", on pourra utiliser ce même inducteur (la série fabriquée) pour le coût du service expéditions. Dans d'autres cas, on pourra retrouver comme inducteur de coût les unités d'œuvre classiques (heure de main d'œuvre directe, heure machine, etc.).

4. Les méthodes traditionnelles des coûts considèrent les charges comme une fatalité. Elles mesurent les charges incorporées au produit sans en identifier d'autres causes que le volume obtenu. Elles permettent, à la rigueur, de comparer le prix du produit à son coût mais elles n'aident pas à savoir ce qu'il faut faire pour diminuer le coût.

---

<sup>2</sup> Les activités 2 et 3 ont même inducteur de coût, on peut donc les regrouper dans un même **centre de regroupement**.

<sup>3</sup> L'objectif de la comptabilité par activité est d'informer sur les générateurs de coûts quantifiables.

Exemples de générateurs de coûts non quantifiables : le niveau de qualité des approvisionnements, le niveau de compétence du personnel, le design du produit, le niveau d'efficacité d'une technique..

5. L'analyse des processus transversaux allant de la conception du produit à l'après vente, en passant par l'approvisionnement des composants, la production et la distribution, pourrait se heurter à l'existence de stocks intermédiaires qui nuiraient à la continuité du processus. Cette difficulté disparaît dans les entreprises travaillant à flux tendus où le stockage est systématiquement évité.

☞ L'objectif poursuivi par la mise en œuvre de cette méthode de calcul des coûts est de mieux rendre compte des **causalités réelles** qui existent entre la production des articles et les charges consommées. L'ABC présente l'avantage d'affecter de manière précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité d'œuvre souvent arbitraire.

### Exemple simple de calcul d'un coût par inducteur

## CHAPITRE II : LES COÛTS PAR ACTIVITES

### 3. Application coûts par activités : calcul d'un coût par inducteur

L'entreprise Sigma fabrique 2 produits « A » et « B » ; elle travaille uniquement sur commande.

Elle vous communique ci-dessous les renseignements pour la période concernée :

1

Samihha GHARBI

## AFFECTATION DES CHARGES INDIRECTES AUX ACTIVITÉS

Centres de travail	activités	Charges indirectes	inducteurs
Administration	Compta. Frs.	8 000	Réf. Mat. 1 <sup>ères</sup>
	Compta. Clts.	10 000	Cdes. Clts.
Approvisionnement	Choix. Frs.	12 500	Réf. Mat. 1 <sup>ères</sup>
	Gestion des Cdes.	15 000	Réf. Mat. 1 <sup>ères</sup>
	Stockage	28 000	Réf. Mat. 1 <sup>ères</sup>
Fabrication	Montage	65 000	Nbre Pdts
	Assemblage	58 000	Nbre Pdts
	Contrôle	32 000	Nbre Pdts
Distribution	Livraison	35 000	Cdes Clts
	Facturation	11 000	Cdes Clts
	Vente clientèle	14 000	Cdes Clts

1

Samihha GHARBI

## VOLUME DES INDUCTEURS

Quantité	Produit « A »	Produit « B »
Nombre de références matières <sup>1ères</sup>	8	12
Nombre de produits	1 200	800
Nombre de Commandes clients	160	90

**TAF :**

- 1- Déterminer les centres de regroupements et affecter les charges indirectes correspondantes
- 2- Calculer le coût unitaire des inducteurs

1

Samiha GHARBI

## DÉTERMINATION DES CENTRES DE REGROUPEMENT ET AFFECTATION DES CHARGES INDIRECTES PAR CENTRE

CR Activités	Réf. Mat. 1 <sup>ères</sup>	Nbre de Pds	Cdes Clts
Compta frs	8 000		
Chois frs	12 500		
Gestion cdes	15 000		
Staoackage	<u>28 000</u>		
	63 500		
Montage		65 000	
Assemblage		58 000	
Contrôle		<u>32 000</u>	
		155 000	
Compta clts			10 000
Livraison			35 000
Facturation			11 000
Ventes cltèle			<u>14 000</u>
			70 000

1

Samiha GHARBI

### CALCUL DU COÛT UNITAIRE DES INDUCTEURS

Eléments	Références matières premières	Nombre de produits	Commandes clients
Total des charges indirectes	65 500	155 000	70 000
Volume des inducteurs	20	2 000	250
Coûts des inducteurs	3175	77,5	280

1

Samih Gharbi

#### 4- LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC

La mise en œuvre de la méthode ABC comporte les 5 étapes suivantes :

- 1°) Identification des activités de l'entreprise,
- 2°) Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités,
- 3°) Regroupement des activités,
- 4°) Calcul des coûts unitaires des inducteurs,
- 5°) Imputation aux produits des coûts d'activités par l'intermédiaire d'inducteurs.

##### 4-1 Identification des activités de l'entreprise

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein de processus identifiés.

Nous illustrons, à l'aide d'un exemple simplifié, ce que peut être une démarche de coûts par activité.

*Exemple* : l'entreprise Electo a repéré les activités suivantes dans ses différents services :

Services	des achats et de la logistique	production	clientèle	administratif	internes	des études et recherches
Activités	Référencement des fournisseurs	Fabrication	Expédition	Comptabilité clients		
	Passation des commandes	Manutention	Suivi des clients	Comptabilité fournisseurs		
	Réception des commandes	Maintenance des machines	Facturation clients	inventaire		
	Manutention		Promotion	Suivi des clients		
	Ordonnancement des fabrications			Organisation générale		

**4-2 Affectation des ressources aux activités (évaluation des ressources consommées par les activités)**

L'affectation des ressources aux activités ressemble à la répartition primaire des charges indirectes dans les centres d'analyse. Par ailleurs, les charges directes sont affectées directement au coût des produits comme dans la méthode des centres d'analyse.

Le tableau ci-après indique comment les charges des divisions de l'entreprise Electro (total de 100 000 DT) ont été affectées pour le mois de juin.

	Achats et logistique	production	clientèle	administratif	internes	Etudes et recherches
Référencement des fournisseurs	600					
Passation des commandes	3 000					
Réception des commandes	5 500					
Manutention	2 400	1 600				
Ordonnancement des fabrications	6 000					
Fabrication		37 900				
Maintenance des machines		5 200				
Expédition			3 000			
Facturation clients			600			
Promotion			5 200			
Comptabilité clients				780		
Comptabilité fournisseurs				960		
Inventaire				460		
Suivi des clients			4 000	3 200		
Organisation générale				8 000		
Services internes					4 600	
Etudes et recherches						7 000
Total par division	17 500	44 700	12 800	13 400	4 600	7 000

#### **4-3 Définition des inducteurs et regroupement des activités**

Un ou plusieurs inducteurs de coût quantifiables (ou inducteurs d'activité) sont recensés pour chaque activité. Les inducteurs qui permettent de mesurer ce que fait l'activité.

Les inducteurs d'activité peuvent être classés en :

- Inducteurs volumiques,
- Inducteurs liés aux lancement des lots ou séries,
- Inducteurs liés à l'existence d'une référence (d'un produit, d'un composant, d'un partenaire),
- Inducteurs liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des ressources humaines, recherche fondamentale).

Les activités de l'entreprise Electro et leurs inducteurs sont résumés dans le tableau suivant (dit matrice ou carte des activités et des inducteurs) :

Contrôle de gestion approfondi et stratégique  
M1 professionnel comptabilité

	Inducteurs volumiques		Inducteurs liés aux lots			Inducteurs liés aux références				Inducteur lié à une capacité	Nbre indu
	Heures de fabrication	Produits vendus	Commandes frs	Lots	Commandes clients	Modèles	Références composants	frs	clients	Existence de l'entreprise	
Référencement des frs				X		X					2
Passation des commandes			X				X	X			3
Réception des commandes			X				X				2
Manutention		X	X	X							3
Ordonnancement des fabrications				X							1
Fabrication	X										1
Maintenance des machines	X			X							2
Expédition		X			X						2
Facturation clients					X						1
Promotion						X			X		2
Comptabilité clients					X				X		2
Comptabilité fournisseurs			X				X				2
Inventaire							X				1
Suivi des clients					X				X		2
Organisation générale										X	1
Services internes										X	1
Études et recherches						X					1
<b>Fréquence</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>29</b>

Contrôle de gestion approfondi et stratégique  
M1 professionnel comptabilité

Une fois ce travail de recensement effectué, il s'agit de déterminer les inducteurs à retenir. Il faut conserver qu'un seul inducteur par activité, ce qui correspond à une croix dans chaque ligne de la matrice. Les inducteurs éliminés sont, *de préférence choisis parmi ceux qui intéressent le moins d'activité*. La matrice des activités –inducteurs est simplifiée par un regroupement des activités en centres de regroupement.

Centre de regroupement	Inducteurs d'activité	Activités concernées	Ressources consommées
C1	Heure de fabrication	Fabrication	37 900
C2	Lots	Référencement frs	600
		Manutention achats	2 400
		Manutention production	1 600
		Maintenance des machines	5 200
		ordonnancement	6 000
		<b>Total</b>	<b>15 800</b>
C3	Commandes clients	Suivi des clients clientèle	4 000
		Suivi des clients administratif	3 200
		Facturation clients	600
		Expédition	3 000
		Comptabilité clients	780
		<b>Total</b>	<b>11 580</b>
C4	Modèles	Promotion	5 200
		Etudes et recherches	7 000
		<b>Total</b>	<b>12 200</b>
C5	Références composants	Passation des commandes	3 000
		Comptabilité fournisseurs	960
		Réception des commandes	5 500
		Inventaire	460
		<b>Total</b>	<b>9 920</b>
C6	Existence de l'entreprise	Organisation générale	8 000
		Services internes	4 600
		<b>Total</b>	<b>12 600</b>

Cette étape terminée, il est alors possible de calculer le coût unitaire des inducteurs.

#### 4-4 Calcul du coût unitaire des inducteurs

Pour chaque centre de regroupement, on calcule les ressources consommées et on recense le volume de l'inducteur c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre. Le coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées par le centre}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

*Suite de l'exemple* : on indique qu'au cours du mois de juin, on a relevé les chiffres suivants :

	Ensemble de l'entreprise	Commande de 120 transformateurs C4000
Production et ventes	4 950 unités	120 unités
Heures de fabrication	3 000 heures	700 heures
Lots lancés	10 lots	1 lot
Commandes clients	1500 commandes	45 commandes
Modèles	6 modèles	1 modèle
Références composants	650 références	96 références
Prix d'achat des composants	126 000 DT	16 800 DT
Quantité des composants	11 700	480
Main d'œuvre directe	65 143 DT	15 120 DT

L'entreprise Electro s'étant convertie à la gestion en flux tendus, il n'y a pas de stock.

Le tableau de calcul du coût unitaire se présente ainsi :

Centre de regroupement	Inducteurs d'activité	Ressources consommées	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
C1	Heure de fabrication	37 900	3 000	12,63
C2	Lots	15 800	10	1 580
C3	Commandes clients	11 580	1 500	7,72
C4	Modèles	12 200	6	2 033
C5	Références composants	9 920	650	15,26
C6	Existence de l'entreprise	12 600	1	12 600

#### 4-5 Imputation au coût des produits

Il s'agit d'obtenir un coût de revient des produits mais la richesse de la méthode permet de calculer les coûts d'autres éléments (« objets de coûts »), par exemple :

- Les lignes de produits,
- Les processus,

Contrôle de gestion approfondi et stratégique  
M1 professionnel comptabilité

- La clientèle,
- Les projets et les unités organisationnelles.

Le coût de revient est obtenu en cumulant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupements qui sont imputées au prorata des inducteurs d'activité.

**Suite de l'exemple :** Sachant qu'il n'est pas pertinent dans ce cas d'imputer les coûts liés à la seule existence de l'entreprise car il n'a pas été possible de trouver une relation entre le processus de production vente des transformateurs C4000 et les dépenses d'organisation générale et services internes, le coût de revient des transformateurs C4000 se présente ainsi :

Eléments de coût	Coût unitaire	Quantité	Montant
Coût direct (composants)	35	480	16 800
Coût direct (MOD)	21,60	700	15 120
Gestion des fabrications	12,63	700	8 841
Gestion des lancements	1 580	1	1 580
Gestion des commandes clients	7,72	45	347
Gestion des modèles	2 033	1	2 033
Gestion des références	15,26	96	1 465
Coût de revient	384,88	120	46 186

## 5- LES AVANTAGES ET LES LIMITES DE LA METHODE ABC

Parmi les avantages nous pouvons citer :

- 1) Elle apporte une meilleure pertinence au coût de revient obtenue par un respect des liens de causalité entre produits et consommation de ressources et en prenant en compte toutes les activités même celles qui n'ont pas de lien direct avec la production. Cette pertinence est utile pour les prises de décision stratégique.
- 2) Elle permet grâce à des outils de simulation d'établir plusieurs scénarii aussi bien sur le plan commercial (pour répondre à des appels d'offres) et sur le plan stratégique pour orienter les décisions concernant les équipements, l'organisation, l'approvisionnement, de la conception et l'amélioration continue des processus..
- 3) Elle permet de paramétrer, grâce à l'informatique, différents critères de manière à prendre mettre en évidence plusieurs objets de coûts (type de clientèle, type de commande, coût de non qualité, coût de maintenance, lancement de nouveaux produits, etc)
- 4) Elle permet d'orienter les politiques de tarification face à une évolution constante du marché.

5) Elle est particulièrement adaptée aux organismes qui se « réalignent » régulièrement où la méthode des sections homogènes reste inadaptée au changement.

Parmi les inconvénients, nous citons :

1) Le choix des inducteurs est une étape cruciale dans la démarche de calcul des coûts, L'originalité de cette méthode est de proposer des inducteurs qui tiennent de la complexité du modèle observé, sauf que les tentations sont importantes pour faire appel à des indicateurs volumiques (heures machines, heures main d'œuvre, tonnage, Km parcourus, etc) d'où leurs prépondérance au niveau pratique.

2) La modélisation par la méthode ABC nécessite un système de collecte de données très étoffé au cœur du système de production et donc coûteux.

3) L'adoption de choix arbitraire lors de la définition des clés de répartition et des inducteurs de coûts.

4) La complexité de la démarche par rapport à la méthode des sections homogènes.

## **6- LA GESTION PAR LES ACTIVITES (ABM)**

L'ABM repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités dans toute la chaîne de valeur (conception, méthodes, approvisionnement, production, distribution, etc.). Les décideurs sont ainsi informés des causes sous-jacentes (les inducteurs) des coûts et des profits. L'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion.

L'entreprise est censée être en mesure d'évaluer la rentabilité de ces activités. Elle connaît l'origine de leurs coûts. Les décisions devraient donc être fondées sur une comparaison entre le coût des activités et la valeur créée pour le client. En outre, l'analyse des données produites par l'ABC devrait donner aux responsables un cadre pour prévoir, planifier et agir sur les coûts.

### **6-1 Définition**

Rappelons les cinq étapes de la méthode ABC :

- 1°) Identification des activités de l'entreprise,
- 2°) Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités,
- 3°) Regroupement des activités,
- 4°) Calcul des coûts unitaires des inducteurs,
- 5°) Imputation aux produits des coûts d'activités par l'intermédiaire d'inducteurs.

On désigne sous le terme de gestion par activités (*Activity Based Management* ou ABM), l'utilisation pour la gestion, des informations produites par les étapes 1 à 4 de la méthode ABC. L'ABM considère l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus.

### **6-2 Le couple valeur/coût**

L'objet de ces processus est de créer de la valeur pour les clients, la valeur étant définie comme le prix que les clients sont disposés à payer pour acquérir les biens et services produits. Les activités constitutives des processus ont un coût qui est mesuré par la méthode ABC.

L'action sur les processus et les activités vise à augmenter le rapport valeur/coût aussi bien par l'amélioration de la valeur que la limitation du coût.

### 6-3 Typologie des activités et chaîne de valeur

On distingue les activités avec valeur ajoutée et les activités sans valeur ajoutée.

Une activité avec valeur ajoutée est une activité que les clients perçoivent comme augmentant l'utilité des produits. Les clients sont ainsi disposés à payer un prix plus élevé pour les acheter. Des coûts élevés, mais néanmoins maîtrisés, peuvent être admis pour ces activités privilégiées.

Remarque : la plupart des activités de production ajoutent de la valeur mais ce n'est pas toujours le cas. Exemple : l'activité de conditionnement est essentielle pour certains produits (tels que les produits pharmaceutiques) mais superflue pour d'autres produits (tels les chemises pour lesquelles il est indifférent aux clients qu'elles soient présentées sous cellophane).

Une activité sans valeur ajoutée est une activité qui ne contribue pas à l'utilité perçue par les clients (exemple : le stockage). La réduction ou l'élimination de ces activités permettrait de réduire les coûts sans diminuer la valeur de marché ni la qualité des produits. L'attention attirée sur la non valeur ajoutée de ces activités incite à les réduire dans la mesure du possible en agissant sur leurs causes.

L'ensemble de ces activités à valeur ajoutée constitue la chaîne de valeur de l'entreprise. Pour être compétitive, l'entreprise doit identifier les activités créatrices de valeur et les liaisons internes (les activités de l'entreprise réagissent les unes sur les autres) et externes (les liaisons entre la chaîne de valeur de l'entreprise et la chaîne de valeur des fournisseurs, des distributeurs et même des clients) entre ces activités.

### 6-4 Outils de l'ABM

On distingue deux outils essentiels : le *re-engineering* et le *benchmarking*

L'objectif de la « reconfiguration des processus » (*Business process re-engineering* ou, plus court, *re-engineering*) est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

Le *Benchmarking* consiste à étudier, comparer et évaluer continuellement et systématiquement les processus de l'entreprise avec les « meilleures méthodes » d'entreprises de référence.

Il existe plusieurs types de *benchmarking* et notamment :

- le *benchmarking* interne qui compare les pratiques dans différents sites de l'entreprise elle-même ;
- le *benchmarking* concurrentiel ou « étalonnage concurrentiel » qui compare une entreprise au meilleur de ses concurrents ;

Contrôle de gestion approfondi et stratégique  
M1 professionnel comptabilité

- le *benchmarking* générique (ou horizontal) qui compare des entreprises appartenant à des secteurs différents mais dont les processus se ressemblent ;
- le *benchmarking* fonctionnel qui compare une même fonction créatrice de valeur ajoutée dans des entreprises non concurrentes.

**Remarque :** L'ABB (« Activity Based Budgeting ») dérivée de « l'Activity Based Costing » s'appuie sur une modélisation des coûts par activités et par services.

Les hypothèses de construction budgétaire, dans une logique ABB, consistent à définir l'évolution prévisionnelle des services, activités et / ou ressources. De telles hypothèses peuvent correspondre par exemple à :

- une augmentation ou une réduction du volume d'un service de x%. Une telle variation devra être définie en fonction de prévisions marketing ou avec les métiers utilisateurs s'il s'agit d'un service interne ;
- une augmentation ou une réduction d'une activité de y%. Une telle évolution pourra être déterminée avec les responsables opérationnels de l'activité qui souhaiteraient intégrer une augmentation ou une réduction pour des raisons exogènes à la consommation de l'activité par les services ;
- une augmentation ou une réduction d'une ressource de z%. Ce cas pourra correspondre, par exemple, à la prise en compte d'une augmentation de la masse salariale ou à l'évolution du coût d'achats ou de prestations externes.

Une hypothèse appliquée à l'un des objets « services », « activités » ou « ressources » se propage par défaut à l'ensemble de la structure de coût concernée par l'objet auquel on applique l'hypothèse :

- une hypothèse appliquée à un service s'applique à l'ensemble des activités consommées par ce service puis à l'ensemble des ressources consommées par ces activités ;
- une hypothèse appliquée à une activité s'applique à l'ensemble des ressources qu'elle consomme et, par voie de conséquence, à l'ensemble des services qui consomment l'activité ;
- une hypothèse appliquée à une ressource se propage aux activités qui la consomment puis aux services qui consomment ces dernières.

Cependant, cette propagation « linéaire » des hypothèses est trop simpliste et ne permet pas de représenter la réalité opérationnelle des activités et des ressources mises en œuvre dans une entreprise. Il convient, de ce fait, de combiner les hypothèses avec des règles qui permettent de préciser et d'affiner le comportement des activités et des ressources.

Contrôle de gestion approfondi et stratégique  
M1 professionnel comptabilité

Les règles qui régissent des activités ou des ressources peuvent être typiquement du type :

- ressource fixe : la valeur de la ressource n'évoluera pas suite à l'application d'une hypothèse. Par exemple, un coût de licence logicielle qui n'est pas indexé sur le nombre d'utilisateurs peut être considéré comme fixe par rapport à des hypothèses d'évolution de volumes ;

- activité fixe : la valeur de l'activité n'évoluera pas suite à l'application d'une hypothèse. Par exemple, on pourrait considérer, en première approximation, que des activités de fonctions support sont fixes par rapport à des évolutions de volumes de produits ou services ;

- activité par palier : la valeur de l'activité évoluera par paliers successifs en fonction du volume d'activité consommé. Par exemple, une activité de management pourrait évoluer par palier en fonction du nombre d'ETPs (équivalent temps plein) résultant des hypothèses d'évolution.

# Application n°1

## La méthode ABC

La méthode ABC est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits ; elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine et leur mode de répartition est plus pertinent que la méthode « classique » des coûts complets.

- \* Le traitement des charges indirectes
- \* Comparaison méthode des centres d'analyse/méthode ABC

La Société Tunisienne d'Electronique Appliquée (STEA) est spécialisée dans l'assemblage de circuits électroniques à partir de 3 composants A, B et C, achetés à l'extérieur.

Environ un tiers du chiffre d'affaires est réalisé sur un type de circuit C1 vendu à un important client du secteur de l'électroménager, qui l'utilise pour les programmeurs de lave-vaisselle.

Les circuits C2 sont fabriqués et vendus à la commande à un grand nombre de clients de divers secteurs industriels.

La nomenclature des composants utilisés pour la fabrication d'un circuit est la suivante :

Composant	C1	C2	Prix unitaire
A	1	1	25
B	1	2	50
C		1	45

Ces composants passent dans un atelier d'assemblage, dans lequel ils requièrent les temps de main d'œuvre directe suivants pour chaque circuit :

- C1 : 30 minutes,
- C2 : 40 minutes.

Le coût horaire de la main d'œuvre directe, charges sociales comprises, est évalué à 50 DT.

Les charges indirectes sont actuellement réparties entre les trois centres d'analyse pour les montants suivants, relatifs au premier semestre de l'année N :

	Approvisionnement	Assemblage	Administration Distribution
Total	202 500	1 200 000	480 000
Unité d'œuvre	1 DT acheté	minute de MOD	1 DT vendu

Les ventes réalisées à la même période sont les suivantes :

	C1	C2
Quantités vendues	10 000	7 500
Prix unitaire	180	400

L'entreprise travaille en juste à temps, tant pour ses approvisionnements que pour ses livraisons à la clientèle, de sorte que l'on peut négliger les problèmes de stockage.

### Travail à faire

Calculer les résultats analytiques sur les circuits C1 et C2 :

- en utilisant la méthode « classique » du coût complet,
- en utilisant la méthode ABC.

### ANNEXE : analyse des activités

#### Centre approvisionnement

Activités	Montant	Inducteur
Gestion des marchés	81 000	DT d'achat
Réception, contrôle	121 500	Unité de matière traitée

#### Centre Administration

Activités	Montant	Inducteur
Expéditions	180 000	Nb séries fabriquées
Administration	300 000	DT de CA

Centre assemblage : 2 activités = préparation-ordonnancement + assemblage proprement dit

	C1	C2	Activités	Montant	Inducteur
Nombre de séries	20	100	Préparation, ord	360 000	Nb séries
Taille des séries	500	75	Assemblage	840 000	Temps MOD

# Application n°2

## La méthode ABC

La méthode des coûts à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse. Elle en diffère cependant sur des points importants :

- elle met l'accent sur l'explication des causes des coûts des activités plus que sur le calcul des coûts des produits,
- elle ne prévoit pas de centres auxiliaires, les coûts de tous les centres étant imputés aux coûts des produits sans répartition secondaire,
- elle opère des regroupements d'activités selon des processus transversaux qui dépassent les limites des centres de responsabilité.

- \* Le traitement des charges indirectes
- \* Choix des inducteurs
- \* Comparaison méthode des centres d'analyse/méthode ABC
- \* Effet de subventionnement
- \* Rentabilité globale/rentabilité des produits

Un établissement industriel est chargé du montage de deux lignes de produits à partir de composants. Chaque ligne comprend deux produits élaborés à partir de composants standard et de composants spécifiques.

	Ligne 1		Ligne 2		
	P1	P2	P3	P4	
Quantité produite	100 000	20 000	50 000	2 000	
	Nomenclature et gamme des produits				Prix unitaire
Composant 1	x	x	x	x	22 DT
Composant 2		x	x	x	34 DT
Composant 3	x		x	x	48 DT
Composant 4				x	50 DT
Composant 5		x			57 DT
Main d'œuvre directe	60 minutes	90 minutes	67,5 minutes	75 minutes	22 DT/heure

Les charges indirectes de production sont imputées sur une double base : les approvisionnements et la main d'œuvre directe (cf. Annexe 1 : tableau de répartition des charges indirectes).

L'approvisionnement se fait en juste à temps et les produits finis sont transférés au service commercial qui en est responsable.

La direction de cet établissement pense que la procédure de coûts à base d'activités est susceptible de lui apporter des informations nouvelles. Elle procède à une simulation dans l'établissement industriel précité :

- la première étape de l'expérimentation consiste à isoler, au sein de chaque centre d'analyse, les différentes activités qui y sont réalisées (cf. Annexe 2) et à répartir les charges des centres entre les activités (cf. Annexe 3) ;
- la deuxième étape consiste à rechercher les facteurs générateurs de coûts des activités (cf. Annexe 4) ;
- la troisième étape consiste à regrouper les activités productives en deux centres et à calculer le coût unitaire des inducteurs correspondants.

Le coût de l'activité d'administration générale est imputé aux produits au prorata de la valeur ajoutée aux composants (hors coût de l'administration générale et hors marge bénéficiaire). Le coût de cet inducteur est alors exprimé en %.

### TRAVAIL A FAIRE :

1. Méthode des centres d'analyse
  - 1.1 Compléter le tableau de répartition (Annexe 1)
  - 1.2 Déterminer le coût complet unitaire des quatre produits.
2. Méthode ABC
  - 2.1 Dégager la similitude et la différence dans le traitement des charges par les deux méthodes.
  - 2.2 Choisir les inducteurs adéquats pour regrouper les activités (suivre la démarche préconisée dans le cours). Justifier.
  - 2.3 Calculer le coût unitaire des inducteurs retenus.
  - 2.4 Déterminer le coût complet unitaire des quatre produits.
  - 2.5 Calculer les écarts unitaires et globaux entre les coûts complets donnés par les deux méthodes. Interpréter.
  - 2.6 Dire, sans faire de calculs, si le changement de méthode a un impact sur la rentabilité globale de l'établissement. Justifier.

### Annexe 1. Tableau de répartition des charges indirectes

Centres	Administration	Méthodes	Approvisionnements	Montage
<b>Totaux primaires en DT</b>	1 150 000	1 500 000	918 760	2 976 500
<b>Administration</b>		5%	10%	85%
<b>Méthodes</b>				100%
<b>Totaux secondaires</b>				
<b>UO ou assiette de frais</b>			Montant des achats de composants	Heure de MOD
<b>NUO ou montant de l'assiette</b>				
<b>CUO ou taux de frais</b>				

### Annexe 2. Activités

Centres	Administration	Méthodes	Approvisionnements	Montage
<b>Activités</b>	Comptabilité fournisseurs Administration générale	Gestion de la production Ordonnancement Modifications techniques	Gestion des marchés Contrôles à la réception	Montage

### Annexe 3. Répartition des charges indirectes entre les activités (en DT)

Centres d'analyse	Administration	Méthodes	Approvisionnement	Montage
<b>Activités</b>				
<b>Comptabilité fournisseurs</b>	350 000			
<b>Administration générale</b>	800 000			
<b>Gestion de la production</b>		500 000		
<b>Ordonnancement</b>		430 000		
<b>Modifications techniques</b>		570 000		
<b>Gestion des marchés</b>			318 760	
<b>Contrôle à la réception</b>			600 000	
<b>Montage</b>				2 976 500
<b>Coût total</b>	1 150 000	1 500 000	918 760	2 976 500

### Annexe 4. Générateurs de coûts des activités

Inducteurs	Nombre de fournisseurs	Nombre de références composants <sup>4</sup>	Nombre de produits	Nombre de modifications	Nombre de lignes	Valeur ajoutée
<b>Activités</b>						
<b>Comptabilité fournisseurs</b>	X	x				
<b>Administration générale</b>						x
<b>Gestion de la production</b>		x	x			
<b>Ordonnancement</b>		x	x			
<b>Modifications techniques</b>		x		x		
<b>Gestion des marchés</b>	X	x				
<b>Contrôle à la réception</b>		x	x			
<b>Montage</b>					x	

<sup>4</sup> Si cet inducteur est retenu, la direction aura le choix entre deux solutions :

- chaque référence composant ne compte qu'une fois quelque soit le nombre de produits utilisateurs,
- chaque référence composant compte autant de fois qu'il y a de produits utilisateurs.

Après réflexion, la direction a décidé que c'est la première solution qui devra être prise en compte.

## Section II : Coûts cibles (Target Costing) et analyse de la valeur

La méthode du coût cible (ou coût objectif ou encore coût autorisé / target cost ou encore allowable cost) a été développée au Japon dans l'industrie automobile vers 1970 /1980. Son développement s'inscrit dans une démarche stratégique des coûts. Dans cette méthode, le produit est considéré dans la totalité de son cycle de vie et sa mise en œuvre se fait lors de la conception initiale du produit.

L'analyse de la valeur est la technique de base pour rapprocher le coût cible du coût estimé. L'analyse de la valeur traduit le besoin du client, non pas par produit mais par des fonctions utiles. Le produit et sa valeur sont définis sur la base de ces fonctions qui satisfont au mieux le besoin du client.

### 1- LES COÛTS CIBLES : FONDEMENTS ET MISE EN ŒUVRE

#### 1-1 Fondements de la méthode

La méthode du coût cible s'appuie sur les constatations suivantes : prédominance de l'amont dans le cycle de vie d'un produit, saturation de capacités d'amélioration en production et nécessité de gérer le changement.

**Notion de coût cible** : la méthode repose sur l'idée que le prix de vente d'un produit est fixé par le marché. Le prix ne dépend donc pas du coût. C'est au contraire le coût du produit qui doit être adapté au prix du marché.

Le coût est limité par deux contraintes :

- la contrainte du prix imposé par le marché,
- la contrainte de la politique de marge choisie par l'entreprise.

Le coût cible est défini comme le coût maximal admissible sous contraintes du prix de vente possible et de la marge souhaitée. Il s'agit alors d'adapter le coût complet prévisionnel aux objectifs de prix et de profit de l'entreprise<sup>5</sup>.

La formule du coût cible<sup>6</sup> :

$\text{Prix de vente} - \text{Marge} = \text{coût cible}$
---

**Irréversibilité des coûts** : la méthode du coût cible est appliquée au stade de la conception du produit. C'est dès ce moment que les décisions concernant les caractéristiques du produit, ses composants, l'organisation de sa production, auront des conséquences irréversibles sur des

<sup>5</sup> Il ne s'agit pas d'une nouvelle méthode de calcul des coûts. Il s'agit d'une méthode de gestion.

<sup>6</sup> La relation causale coût + marge = prix de vente décrit la situation des marchés peu concurrentiels, dominés par les producteurs. La relation causale prix de vente – coûts = marge décrit la situation d'entreprises dominées par leurs clients. Au contraire, le coût cible convient à des marchés où les rapports de force entre fournisseurs et clients sont équilibrés.

dépenses qui se poursuivront pendant tout le cycle de vie du produit. Quand le produit sera mis en production et commercialisé, il sera trop tard pour le modifier et infléchir les coûts.

**Coût estimé** : le coût cible est comparé au coût estimé du produit (ou « coût dérivé » (drift cost) de la situation actuelle). Le coût estimé est une prévision de ce que serait le coût complet sur la base de méthode existantes d'approvisionnement, de production et de distribution, compte tenu d'un volume de fabrication déterminé. Il est établi en fonction des caractéristiques attribuées du produit lors de la définition de l'avant-projet (voir plus loin).

**Résorption de l'écart entre coût estimé et coût cible** : le coût estimé est généralement supérieur au coût cible ; on parle d'écart de compétitivité positif et d'exigence de progrès. Il y a lieu de déployer les moyens nécessaires pour la réduction du coût estimé et tendre vers le coût cible. La réduction du coût estimé est obtenue :

- par une modification des caractéristiques du produit qui n'altère pas la valeur perçue par le client,
- par une amélioration des méthodes d'approvisionnement, de production et de distribution existantes.

#### **1-2- Mise en œuvre de la méthode du coût objectif**

La mise en œuvre de la méthode du coût cible se fait en 5 étapes :

- 1- fixation du prix de vente,
- 2- fixation de la marge,
- 3- calcul du coût cible,
- 4- détermination du coût estimé,
- 5- optimisation du coût.

#### **Fixation du prix de vente :**

Il faut prévoir, pour la durée de vie estimée du produit :

- un volume de ventes,
  - un prix de vente,
- qui ne resteront pas forcément constant pendant toute cette durée.

#### Exemple

On se propose de mettre sur le marché un appareil ménager haut de gamme composé de trois sous-ensembles : moteur, habillage, accessoires. Les prévisions suivantes sont faites :

<b>Années</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>Total</b>
Prix de vente	1 000 Dt	1 000 Dt	800 Dt	800 Dt	
Quantités	6 000	6 000	4 500	3 500	20 000
CA (en millions de dinars)	6	6	3,6	2,8	18,4

Prix de vente moyen :  $18\,400\,000 / 20\,000 = 920$  Dt.

### **Fixation de la marge :**

La marge de chaque produit est la contribution de ce produit à la formation du bénéfice de l'entreprise. Non seulement La marge cible couvre les profits mais aussi les charges indirectes liées à l'existence même de l'entreprise (frais du siège, gestion des RH, recherche fondamentale). La marge peut varier dans le temps.

#### Exemple (suite)

On a fixé à 25 %, 20 %, 18 1/3 % et 18 % les taux de marge correspondant aux quatre années :

<b>Années</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>Total</b>
CA (en millions de dinars)	6	6	3,6	2,8	18,4
Taux de marge	25 %	20 %	18 1/3 %	18 %	
Marge (en millions de dinars)	1,5	1,2	0,66	0,504	3,864

Marge moyenne :  $3\,864\,000 / 20\,000 = 193,20$ .

Taux moyen :  $3\,864\,000 / 18\,400\,000 = 0,21$ , soit 21 %.

On retrouve bien :  $920 \times 0,21 = 193,20$

↑                      ↑                      ↑  
Prix de vente      taux                      marge  
moyen              moyen                      moyenne

### **Calcul du coût cible :**

Le coût cible du produit est égal à la différence : prix – marge cible. Les deux termes de cette différence sont des moyennes qui couvrent tout le cycle de vie du produit. Ce coût cible est décomposé en coûts cibles particuliers pour chaque sous-ensemble du produit.

#### Exemple (suite)

Il est basé sur les moyennes des quatre années :

Coût cible = Prix de vente - Marge cible  
= 920 - 193,20 = 726,80 (soit 79 % de 920).

☞ On doit décomposer ce coût en coûts cibles partiels correspondant aux sous-ensembles du produit.

On a trois sous-ensembles :

Sous-ensemble 1 : moteur :	300
Sous-ensemble 2 : habillage :	146,80
Sous-ensemble 3 : accessoires :	<u>280</u>
	726,80

### ***Détermination du coût estimé :***

Les coûts estimés, comme les coûts cibles, doivent couvrir toute la durée du cycle de vie du produit. Ils comprennent toutes les charges influencées par les choix dans la conception du produit :

- coûts directs des matières premières et des composants,
- coûts indirects fonctions de la durée des opérations, de la fréquence de lancement des séries, de la complexité du produit, de la standardisation de ses composants, des exigences de qualité, etc..

En revanche, sont exclus du coût estimé les frais sans rapport avec l'existence du produit : publicité institutionnelle, recherche et développement, etc..

L'estimation du coût fait appel à trois types de méthodes :

- les méthodes paramétriques qui reposent sur la corrélation entre les coûts et les paramètres physiques du produit ;
- les méthodes analogiques qui prennent comme point de départ le coût d'un produit existant analogue au produit nouveau ;
- les méthodes analytiques qui sont fondées sur une l'analyse technique détaillée du nouveau produit ; la méthode ABC est utilisée fréquemment pour déterminer le coût estimé.

### ***Exemple (suite)***

Le coût estimé de l'appareil est de 820 Dt, les coûts partiels étant ainsi estimés :

Sous-ensemble 1 : moteur :	360
Sous-ensemble 2 : habillage :	160
Sous-ensemble 3 : accessoires :	<u>300</u>
	820

### ***Optimisation du coût :***

Plusieurs méthodes existent pour réduire le coût estimé afin de le rapprocher du coût cible :

- Réduction de la variété (par exemple, utilisation de composants standards, diminution du nombre de fournisseurs, etc.) ;
- Politique d'achats (par exemple, diminution du nombre de fournisseurs, livraison juste à temps, etc.) ;
- Analyse de la valeur (voir plus loin).

### ***Exemple (fin)***

Le coût estimé du moteur est de 360 et le coût cible du moteur est de 300. L'écart est donc de 60. Si l'on équipe l'appareil d'un moteur moins puissant, son coût passerait à 280 et le prix de vente de l'appareil baisserait de 40.

<u>Analyse</u>	diminution du coût du moteur :	80
	diminution du coût cible de 79 % de 40 : - <u>31,60</u>	
	écart réduit de :	48,40

Il reste  $(60 - 48,40) = 11,60$  d'écart sur le moteur que l'on tentera de résorber en jouant sur les deux autres sous-ensembles.

## 2- ANALYSE DE LA VALEUR

L'analyse de la valeur est la technique de base pour rapprocher le coût estimé du coût cible sans diminuer sensiblement le prix que les clients seront disposés à payer. La méthodologie de l'analyse de la valeur a vu le jour dans les années 50 aux états unis chez Général Electric. Il s'agit d'une méthode qui permet de concevoir (ou modifier) un produit en visant à réaliser un équilibre entre les fonctions nécessaires du produit (les besoins du client à satisfaire, justification du prix de vente) et le coût de production des éléments assurant ces fonctions.

La valeur d'un produit est un jugement porté sur le produit sur la base des besoins (exprimés ou non) des clients. Il s'agit du rapport entre satisfaction du client et coût global. En pratique, la valeur est souvent réduite à la notion du prix de vente.

Les étapes de l'analyse de la valeur (déroulement de l'analyse) :

- 1- Identification des fonctions du produit (analyse fonctionnelle),
- 2- Estimation des performances nécessaires pour chaque fonction du produit,
- 3- Hiérarchisation des fonctions (degré d'importance),
- 4- Evaluation des coûts des solutions (matrice des coûts des fonctions),
- 5- Vérification de la cohérence entre la hiérarchie des coûts et la hiérarchie des fonctions.

Exemple : analyse de la valeur d'une tondeuse

Objectif : optimiser le rapport coût/service offert

Les cinq étapes de l'analyse de la valeur sont menées par un groupe de travail où sont représentées toutes les fonctions de l'entreprise (marketing, commercial, bureau d'études, etc.).

1<sup>ère</sup> étape : recensement des fonctions : dans un premier temps, on définit le produit par ses fonctions en faisant abstraction de toute solution technique. La tondeuse devra couper l'herbe, être puissante, peu bruyante, permettant le rembobinage.

2<sup>ème</sup> étape : estimation des performances nécessaires : pour chaque fonction, on énonce un critère chiffré ; par exemple, 500 watts minimum pour la puissance, 60 décibels maximum pour le bruit, 20 mm pour la hauteur de la coupe, 20 secondes pour le rembobinage, etc..

3<sup>ème</sup> étape : hiérarchisation des fonctions : les fonctions sont classées par ordre d'importance.

Pour la tondeuse, on aura en :

- fonctions principales (raison d'être du produit) : couper l'herbe, être puissante,
- fonctions secondaires : être peu bruyante et permettre le rembobinage.

4<sup>ème</sup> étape : évaluation du coût des solutions : les spécialistes proposent des solutions techniques en évaluant le coût de la pièce. Par exemple, on totalise le coût des n pièces nécessaires pour remplir la fonction de rembobinage.

5<sup>ème</sup> étape : vérification de la cohérence : il s'agit de vérifier que la hiérarchie des coûts respecte bien celle des fonctions. Il serait aberrant de dépenser davantage pour le stockage que

pour la coupe. On vérifie aussi que l'on n'en donne pas trop (un moteur de 550 Watts quand 500 suffisent).

**Application :**

Les dirigeants de l'entreprise Béta prévoient de lancer sur le marché, à la fin du prochain trimestre, deux nouveaux produits : alpha et oméga. Les charges de ce trimestre ont été raisonnablement évaluées ainsi :

• **Charges directes**

	<b>Pour 1 alpha</b>	<b>Pour 1 oméga</b>
Composants	29 Dt	50 Dt
Main d'œuvre	32 Dt	38 Dt
Autres	18 Dt	14 Dt
	<u>79 Dt</u>	<u>102 Dt</u>

• **Charges indirectes**

1 062 780 Dt réparties en quatre divisions :

- Approvisionnement :	220 500
- Atelier :	564 000
- Clientèle :	161 280
- Administration :	<u>117 000</u>
	<u>1 062 780</u>

Une étude approfondie a permis de les répartir par activité puis de choisir les inducteurs de ces activités :

	<b>Activités</b>	<b>Inducteurs</b>	<b>Montants</b>
Approvisionnement	Gestion stocks	Références composants	40 500
	Gestion réceptions	Références composants	72 000
	Planification ordres	Lots fabriqués	<u>108 000</u>
			<u>220 500</u>
Atelier	Manutention	Lots fabriqués	125 000
	Maintenance	Interventions	135 000
	Lancement des fabrications	Lots fabriqués	<u>304 000</u>
			<u>564 000</u>
Clientèle	Expédition	Commandes clients	76 500
	Facturation	Commandes clients	32 400
	Suivi clients	Commandes clients	<u>52 380</u>
			<u>161 280</u>
Administration	Comptabilité clients	Commandes clients	45 900
	Comptabilité fournisseurs	Références composants	45 900
	Inventaire	Références composants	<u>25 200</u>
			<u>117 000</u>

Par ailleurs, ces deux nouveaux produits se situeraient comme suit dans la production du trimestre :

	<b>Activité globale</b>	<b>Alpha</b>	<b>Oméga</b>
Nombre de produits fabriqués	13 000	175	175
Nombre de commandes clients	180	9	12
Nombre de lots fabriqués	3 000	40	36
Nombre de références composants	900	128	214
Nombre d'interventions de maintenance	1 500	3	6

Les nouveaux produits seraient vendus à la clientèle au prix unitaire de 590 Dt pour alpha et 885 Dt pour oméga. Ils seraient diffusés grâce à des intermédiaires dont la marge serait égale à 30 % du prix de vente hors taxe. Enfin, l'entreprise désirerait bénéficier d'un taux de marge égal à 20 % du prix de cession hors taxe aux intermédiaires.

1. *Calculer le coût cible du produit alpha et du produit oméga.*
2. *Calculer, en appliquant la méthode ABC, le coût estimé unitaire de alpha et de oméga.*
3. *Commenter.*
4. *Un sous-ensemble de oméga, dont le coût complet est estimé à 180 Dt, pourrait être remplacé par un autre, de coût complet estimé égal à 120 Dt. Dire si la modification prévue résorbera l'écart sur oméga dans la mesure où le prix de cession de ce produit aux intermédiaires ne diminuerait que de 40 Dt.*

*Correction de l'application :*

1) Coût cible unitaire

	Alpha	Oméga
Prix de vente public (ttc)	590	885
Prix HT (prix public/1,18)	500	750
Marge intermédiaire (30%)	150	225
Prix de cession	350	525
Marge cible (20%)	70	105
Coût cible	280	420

2) Coût estimé unitaire

Inducteurs	Réf.composants	Lots fabriqués	Int° maintenance	Cdes clients
Activités	Gestion des stocks	Planif ordres	Maintenance	Expédition
	Gestion réceptions	Manutention		Facturation
	Compta. frs	Lancement fab°		Suivi clients
	Inventaire			Compta clients
Montants	40 500	108 000	135 000	76 500
	72 000	125 000		32 400

	45 900	304 000		52 380
	25 200			45 900
Total des coûts	183 600	537 000	135 000	207 180
Volume inducteurs	900	3 000	1 500	180
Coût inducteur	204	179	90	1 151

		Pour un Alpha		Pour un Oméga	
Coûts directs	Composants	29		50	
	MOD	32		38	
	Autres	18	79	14	102
Coûts indirects	Gestion des composants	204 x (128/175)	149,21	204 x (214/175)	249,46
	Gestion des lots	179 x (40/175)	40,91	179 x (36/175)	36,82
	Gestion des interventions	90 x (3/175)	1,54	90 x (6/175)	3,09
	Gestion des commandes	1 151 x (9/175)	59,19	1 151 x (12/175)	78,93
			250,85	368,30	
TOTAL			329,85	470,30	

### 3) Commentaire

	Alpha	Oméga
Coût cible	280	420
Coût estimé	329,85	470,30
Ecart sur coût cible	49,85	50,30
	17,8%	11,98%

Ecart inférieur à 20% mais relativement important pour Alpha.

### 4) Diminution du coût

Nouveau coût estimé :  $470,30 - 60 = 410,30$

Nouveau prix de cession :  $525 - 40 = 485$

Marge cible = 20% de 485 = 97

Nouveau coût cible = 388

Nouvel écart = 22,30

# Application n°3

# La méthode TARGET COSTING

La méthode du Target Costing se définit comme « l'effort réalisé dans les étapes de planification et de développement pour atteindre une cible de coût, fixée par le management. Il est utilisé pour résorber la différence entre le coût cible et le coût estimé par une meilleure conception et de meilleures spécifications du produit. Le but ultime est de permettre à un produit d'atteindre des cibles de profit sur toute sa vie marchande » (Tanaka, 1993) ;

- \* Coût cible (Target Cost)
- \* Coût estimé par la méthode ABC
- \* Coût minute
- \* Rapprochement coût estimé/coût cible

La société Alpha est une filiale d'un groupe textile. Elle a été créée pour produire et commercialiser des vêtements de sport féminins par le réseau d'hypermarchés.

La société Alpha désire pénétrer actuellement le marché des magasins spécialisés en leur proposant des articles de grande qualité. Dans ce but, elle est équipée un atelier pour fabriquer des « bodys » de cinq modèles différents. Cet atelier constitue un centre de profit. Les prix de cession internes de l'atelier au service commercial de la société Alpha sont égaux à 60% des prix de vente externes HT. L'atelier comprend six sections : approvisionnement, coupe, piquage, conditionnement, contrôle, administration-comptabilité. La production se fait en juste à temps et les produits finis sont transférés sans délai au service commercial.

D'après une étude de marché, 30% de la première collection de « bodys » pourraient être écoulés dans les magasins spécialisés en leur proposant trois modèles en exclusivité. Les deux autres modèles seraient achetés par les centrales d'achat des hypermarchés. La marge réalisée par les hypermarchés est de 25% de leur prix de vente hors taxes ; celle des magasins spécialisés est de 50%.

Les responsables de la société Alpha ont fait une étude des couples produit/marché en collaboration avec les centrales d'achat et un panel de magasins spécialisés. Cette étude a conduit à la détermination des prix de vente proposés au consommateur final qui s'établissent ainsi :

Modèle	Distribué par les centrales d'achat		Distribué par les magasins spécialisés		
	B1	B2	B3	B4	B5
Prix de vente TTC au consommateur	26,2	36,7	51,1	74,7	98,3

#### Travail à faire :

- 1- Calculer les coûts de revient unitaires respectifs des cinq modèles de « bodys » en appliquant la méthode du coût minute (vois annexes 1 à 3).
- 2- Calculer les prix de cession qui seront appliqués lors des transferts des produits de l'atelier au service commercial de la société Alpha. Ce calcul sera arrondi à l'entier supérieur. Calculer ensuite les coûts cibles qui doivent être atteints pour que l'atelier réalise une marge de 10% sur le prix de cession.
- 3- Décrire la démarche à mettre en œuvre pour atteindre les coûts cibles.
- 4- Déterminer les coûts estimés en appliquant la méthode ABC. Les coûts unitaires seront arrondis à deux chiffres après la virgule, les coûts totaux à l'unité.
- 5- Comparer les coûts des produits déterminés par la méthode ABC avec ceux trouvés par la méthode du coût minute. Commenter.
- 6- Comparer les coûts estimés des produits (méthode ABC) avec les coûts cibles. Commenter.

7- Etudier l'optimisation des coûts à base d'activités.

### Annexe 1 : prévision des ventes pour la prochaine saison printemps-été

La production prévue est de 210 000 « bodys » détaillés comme suit :

- ventes aux centrales d'achat des hypermarchés :

\*90 000 modèles B1 (sans armature, blanc, effet broderie anglaise),

\*57 000 modèles B2 (à armatures, vert en maille façon soulignée de dentelle extensible),

- ventes aux magasins spécialisés :

\*30 000 modèles B3 (à armatures, bleu porcelaine avec demi-bonnets, garnis de dentelle de Calais extensible),

\*22 000 modèles B4 (à manche longue, blanc en dentelle extensible se fermant au dos avec fermeture à bouton)

\*11 000 modèles B5 (noir en dentelle élastique et satin, fermeture à crochets).

### Annexe 2 : Nomenclature et prix d'achat des matières et fournitures

	B1	B2	B3	B4	B5	Prix d'achat unitaire
<b>Tissus</b>						
Double fond coton	0,002	0,002	0,003	0,003	0,003	10,000 Dt
Dentelle élastique	-	-	-	-	0,16	26,000 Dt
Dentelle extensible	-	0,05	0,06	0,08	-	23,000 Dt
Maille 48% polyamide	-	0,15	-	-	-	14,600 Dt
Maille 92% polyamide	-	-	0,15	-	-	15,400 Dt
Maille 95% coton	-	-	-	0,14	-	18,000 Dt
Broderie anglaise	0,16	-	-	-	-	16,000 Dt
<b>Fournitures</b>						
Bretelles réglables	2	2	2	-	2	0,800 Dt
Boutons- pression	2	2	3	3	2	0,040 Dt
Crochets	-	-	-	-	1	0,030 Dt
Boutons et attaches	-	-	-	1	-	0,100 Dt
Armature	-	2	2	-	-	0,010 Dt
Motif	1	1	1	-	-	0,240 Dt
Dentelle en 5 cm	-	-	-	0,35	-	1,400 Dt
Dentelle en 8 cm	-	-	-	0,4	-	2,000 Dt
Ruban élastique	0,8	-	-	0,8	-	0,500 Dt
Cintre	1	1	-	-	-	0,100 Dt
Emballage individuel	-	-	1	1	1	0,300 Dt

**Annexe 3 : Coûts indirects prévus pour la saison**

La comptabilité de gestion de l'atelier est actuellement articulée autour du coût-minute, calculé deux fois par an, au début de chacune des collections printemps-été et automne-hiver. Le coût minute est égal au montant de toutes les charges autres que les achats de matières et fournitures, divisé par le temps total de piquage exprimé en minutes. Toutes les charges de personnel et toutes les charges de fonctionnement de l'ensemble des sections de l'atelier sont présumées être consommées proportionnellement au temps de piquage.

Les temps de piquage, établis à partir de chronométrages, sont les suivants :

Modèle	B1	B2	B3	B4	B5
Temps	6 min 30 s	11 min	9 min 30 s	13 min	10 min

Les charges de personnel de l'atelier, pour la saison s'élèvent à :

- Salaires : 633 960 Dt
- Charges sociales : 253 584 Dt

Les frais de fonctionnement de l'atelier, pour la saison, atteignent un total de 467 844 Dt comprenant les achats non stockés, les services extérieurs, les impôts et taxes, les charges financières et les dotations aux amortissements.

**Annexe 4 : Analyse des activités**

Après consultation du personnel, les activités de l'atelier ont été identifiées. Pour chaque activité, un inducteur de coût a été choisi et une fraction des charges indirectes prévisionnelles de l'atelier (voir annexe 3) a été affectée.

Les résultats de ces travaux sont présentés dans le tableau suivant :

Section	Activité	Inducteur de coût	Charges
Approvisionnement	Relations frs	Nombre de références matières (1)	19 600 Dt
	Contrôle réception	Nombre de références matières	9 800 Dt
	Suivi des stocks	Nombre de références matières	7 200 Dt
	Approvisionnement de la coupe	Nombre de manipulations (2)	60 340 Dt
	Approvisionnement des autres sections	Nombre de lots mis en fabrication	17 400 Dt
Coupe	Etude élaboration des patrons	Nombre de modèles	79 000 Dt
	Ordonnancement	Nombre de lots mis en fabrication	43 000 Dt
	Matelassage et coupe	Nombre de manipulations (2)	190 580 Dt
Piquage	Piquage	Nombre de minutes	639 068 Dt

Application

La méthode TARGET COSTING

Conditionnement	Pour magasins spécialisés	Nombre de produits pour magasins spécialisés	39 600 Dt
	Pour centrales d'achat	Nombre de lots pour centrales d'achat	17 100 Dt
Contrôle	Contrôle	Nombre de lots mis en fabrication	28 440 Dt
Administration	Comptabilité frs Administration générale	Nombre de références matières	35 000 Dt
		Valeur ajoutée aux matières (3)	169 260 Dt
Total des charges de l'atelier			1 355 388 Dt

- (1) Chaque référence compte autant de fois qu'il y a de modèles utilisateurs  
 (2) nombre de manipulations= nombre de lots de ce modèle mis en fabrication x nombre de références tissus utilisées pour ce modèles  
 (3) hors coût d'administration générale et hors résultat. Le coût de cet inducteur est exprimé en %

**Annexe 5 : Volume de la production prévue pour la saison**

	B1	B2	B3	B4	B5
Unités à produire par lots de :	90 000	57 000	30 000	22 000	11 000
5 000 unités	10 lots	6 lots	-	-	
2 000 unités	20 lots	10 lots	-	-	
1 000 unités	-	7 lots	5 lots	2 lots	1 lot
500 unités	-	-	10 lots	10 lots	5 lots
100 unités	-	-	150 lots	100 lots	50 lots
50 unités	-	-	100 lots	100 lots	50 lots

### **Section III : l'analyse des dysfonctionnements organisationnels : la méthode des coûts cachés**

La qualité d'un produit se définit comme son aptitude à satisfaire les besoins de l'utilisateur. Tous les services fournis devront donc satisfaire pleinement les besoins du « client » (interne et externe à l'entreprise) et s'il n'y a pas entière satisfaction de par et d'autre, des dysfonctionnements apparaîtront.

L'institut de socio-économie des entreprises et des organisations (ISEOR) sous la direction de Savall ont tenté d'estimer le coût de ces dysfonctionnements en privilégiant la relation personnel/entreprise. Ainsi est née la théorie des coûts cachés. Les coûts cachés sont donc des coûts de non-qualité.

#### **1- LA NOTION DE COUT CACHE**

##### **1-1 Distinction entre coûts cachés et coûts visibles**

Les coûts cachés désignent les coûts et les manques à gagner (dits coûts d'opportunité) qui ne ressortent pas de la comptabilité (comptabilité financière, comptabilité de gestion, contrôle budgétaire).

Le coût caché s'oppose alors au coût visible qui apparaît dans le système comptable.

Un coût visible est caractérisé par trois propriétés :

- il a un nom précis et normalisé,
- il est mesuré selon des règles précises,
- il fait l'objet d'un contrôle entre son montant réel et son montant prévisionnel.

##### **Remarques :**

- les coûts cachés et les coûts visibles peuvent varier en sens contraire. Par exemple, une réduction d'effectif au sein d'une équipe de travail (réduction d'un coût visible) peut se traduire par une surcharge de travail que les salariés compenseront en s'absentant (coût caché). Le coût de la formation des ouvriers (coût visible) est compensé par la réduction du nombre de pannes (réduction d'un coût caché).
- les coûts cachés et les coûts visibles peuvent varier dans le même sens. La désorganisation résultant de l'absentéisme pour maladie (coût caché) s'accompagne d'une augmentation des charges salariales (coût visible) si l'employeur prend à sa charge le salaire de la période d'absence.
- les coûts cachés se classent en deux catégories :
  - les coûts cachés incorporés dans les coûts visibles : le compte « personnel extérieur à l'entreprise » inclut la rémunération des intérimaires recrutées pour remplacer les absents,
  - les coûts cachés non incorporés dans les coûts visibles. Ils correspondent au coût d'opportunité (manque à gagner) résultant de l'arrêt de la production. La prise en compte de ce coût d'opportunité repose sur l'hypothèse que la production perdue aurait pu être vendue si la production avait été normale.

## 1-2 Causes des coûts cachés

L'origine des coûts cachés réside dans **les dysfonctionnements** (anomalies dans le fonctionnement et les réalisations) qui empêchent l'entreprise de réaliser ses objectifs et entraînant un gaspillage de ressources. Les coûts cachés sont plus particulièrement des coûts de non qualité qui résultent des **comportements humains**.

Les dysfonctionnements dus aux comportements humains sont mesurés par cinq indicateurs :

- l'absentéisme,
- les accidents de travail,
- la rotation du personnel (ou *turn over*),
- les défauts des produits (dits non-qualité des produits),
- l'écart de productivité directe (c'est-à-dire le surcroît de temps de travail correspondant aux tâches de contrôle).

Ces dysfonctionnements induisent des régulations engendrant ainsi des coûts :

- les sursalaires : salaires sans contrepartie d'activité (versés à la personne absente) ou différence de salaire versé pour le remplacement d'une personne (contremaître remplaçant un ouvrier absent) ;
- les surconsommations : consommations de biens et de services internes ou externes utilisés lors de la régulation de l'absence (télécommunications, embauche d'un intérimaire) ;
- les surtemps : temps passé à réguler l'absence (mise en place de la solution de remplacement) ;
- les non-productions : activité perdue (arrêt de la production, sous-activité du remplaçant moins expérimenté) ;
- la non-crédation de potentiel stratégique : le personnel d'encadrement mobilisé pour la régulation du dysfonctionnement ne peut se consacrer à une activité porteuse de valeur ajoutée dans l'avenir (mise en place d'un plan de formation, réflexion sur un nouveau produit, etc.).

Les trois premiers coûts sont des coûts incorporés et les deux derniers sont des coûts non incorporés (coûts d'opportunité).

Remarque : la méthode de l'IRCF identifie le coût de la sous-activité mais elle n'identifie pas la part de la sous activité due aux dysfonctionnements.

## 2- ESTIMATION DES COUTS CACHES

Les sursalaires sont évalués en fonction de la différence entre les taux catégoriels respectifs (charges sociales comprises) de la personne remplaçante et de la personne remplacée.

Les surconsommations sont des consommations de biens et services évaluées au prix hors taxes récupérables payé par l'entreprise.

Les surtemps sont évalués à un taux moyen horaire dénommé **contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV)**.

La CHMCV est définie comme le rapport : marge annuelle sur coût variable/nombre d'heures d'activité prévisionnelle de l'année. Les temps d'inactivité correspondant aux non-productions sont eux aussi évalués à la CHMCV.

**Application n°1 :**

**1° - Calcul du résultat analytique par la méthode « classique » des coûts complets**

*a) Travail préliminaire : tableau de répartition des charges indirectes*

	<b>Approvisionnement</b>	<b>Assemblage</b>	<b>Administration/Distribution</b>
<b>Total</b>	202 500	1200 000	480 000
<b>U.O</b>	1 DT acheté	Minute de MOD	1 DT vendu
<b>N.U.O</b>	2 025 000	600 000	4 800 000
<b>C.U.O</b>	0,1	2	0,1

*b) Calcul du résultat*

	C1		C2	
Charges directes				
Achats	$10\,000 \times (25 + 50) =$	750 000	$7\,500 \times (25 + 100 + 45) =$	1 275 000
MOD	$30 \times 10\,000 \times (50/60) =$	250 000	$40 \times 7\,500 \times (50/60) =$	250 000
Charges indirectes				
Approvisionnement	$750\,000 \times 0,1 =$	75 000	$1\,275\,000 \times 0,1$	127 500
Assemblage	$300\,000 \times 2 =$	600 000	$300\,000 \times 2 =$	600 000
Administration	$1\,800\,000 \times 0,1 =$	180 000	$3\,000\,000 \times 0,1 =$	300 000
Total des charges		1 855 000		2 552 500
CA		1 800 000		3 000 000
Résultat		<55 000>		447 500

**2° - Calcul du résultat analytique par la méthode ABC (coût par activités)**

*a) Répartition des charges indirectes*

\*Détermination des centres de regroupement et affectation des charges indirectes par centre  
Les activités « ordonnancement » et « expédition » ont le même inducteur de coût (Nombre de séries). On peut donc les regrouper.

CR \ Activités	DT d'achat	Unité de matière	Temps de MOD	Nombre de séries	DT de CA
Gestion des marchés	81 000	121 500	840 000	360 000	300 000
Réception, contrôle					
Assemblage					
Préparation, ordo				180 000	
Expédition	540 000				
Administration					

\*Calcul des coûts unitaires des inducteurs

Eléments	DT d'achat	Unité de matière	Temps de MOD	Nombre de séries	DT de CA
Total des charges indirectes	81 000	121 500	840 000	540 000	300 000
Volume des inducteurs	2 025 000 <sup>7</sup>	50 000 <sup>8</sup>	600 000 <sup>9</sup>	120 <sup>10</sup>	4 800 000 <sup>11</sup>
Coûts des inducteurs	0,04	2,43	1,4	4500	0,0625

b) Calcul du résultat

	C1			C2		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
<b>Prix d'achat</b>			750 000			1 275 000
<b>MOD</b>	300 000	50/60	250 000	300 000	50/60	250 000
<b>Gestion des marchés</b>	750 000	0,04	30 000	1 275 000	0,04	50 000
<b>Réception, contrôle</b>	20 000	2,43	48 600	30 000	2,43	72 900
<b>Préparation, ordo, expé</b>	20	4 500	90 000	100	4 500	450 000
<b>Assemblage</b>	300 000	1,4	420 000	300 000	1,4	420 000
<b>Administration</b>	1 800 000	0,0625	112 500	3 000 000	0,0625	187 500
<b>Coût de revient</b>			1 701 100			2 706 400
<b>CA</b>			1 800 000			3 000 000
<b>Résultat</b>			98 900			293 600

Comparaison des deux solutions

Résultat	C1	C2	Total
<b>Coût complet</b>	<55 000>	<b>447 500</b>	<b>392 500</b>
<b>Coût par activités</b>	<b>98 900</b>	<b>293 600</b>	<b>392 500</b>

<sup>7</sup> 750 000 + 1 275 000 = 2 025 000

<sup>8</sup> C1 ► 10 000 C1 ; C1 = A + B ; 10 000 C1 = 10 000 A + 10 000 B

C2 ► 7 500 C2 ; C2 = A + 2B + C ; 7 500 C2 = 7 500 A + 15 000 B + 7 500 C

☛ On a donc besoin de 17 500 A ; 25 000 B ; 7 500 C soit 50 000 ; on a besoin pour C1 de 20 000 et pour C2 de 30 000

<sup>9</sup> 300 000 + 300 000 = 600 000

<sup>10</sup> 20 + 100 = 120

<sup>11</sup> 1 800 000 + 3 000 000 = 4 800 000

### **Conclusion :**

La comptabilité par activités fait ressortir un résultat plus équilibré entre les 2 produits. C'est l'*effet taille des séries*<sup>12</sup> qui modifie ici la répartition des coûts. Les activités ordonnancement et expédition sont, en effet, réparties également sur chacune des séries fabriquées (4 500 DT par série). Lorsque ces séries sont de grandes tailles (cas de C1), le montant imputé à chaque unité fabriquée est plus faible, ce qui explique que le résultat de C1 soit plus élevé.

☛ **La comptabilité par activités rend mieux compte de la réalité économique des coûts dans les entreprises de production à forte automatisation et à faibles stockages.**

---

<sup>12</sup> Rappel du cours : l'effet taille de séries

Par exemple, l'activité de lancement (préparation, ordonnancement ...) génère à peu près le même travail, quelle que soit la taille de la série. En pratiquant une imputation sur des bases volumiques, on réduit donc le coût des séries de faible taille pour surcharger le coût des séries de grande dimension. La comptabilité « classique » des coûts complets néglige donc cet effet et ne tient pas compte de la réalité économique des coûts.

## Application n°2 :

### 1- Méthode des centres d'analyse

#### 1.1 Tableau de répartition des charges indirectes

Centres	Administration	Méthodes	Approvisionnements	Montage
<b>Totaux primaires</b>	1 150 000	1 500 000	918 760	2 976 500
<b>Administration</b>	-1 150 000	57 500	115 000	977 500
<b>Méthodes</b>		-1 557 500	-	1 557 500
<b>Totaux secondaires</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1 033 760</b>	<b>5 511 500</b>
<b>UO ou assiette de frais</b>			Montant des achats de composants	Heure de MOD
<b>NUO ou montant de l'assiette</b>			14 768 000 <sup>1</sup>	188 750 <sup>2</sup>
<b>CUO ou taux de frais</b>			0,07 ou 7%	29,2

<sup>1</sup> Achats des composants relatif à P1 :  $100\,000 \times (22+48) = 100\,000 \times 70 = 7\,000\,000$  DT

Achat des composants relatif à P2 :  $20\,000 \times (22+34+57) = 20\,000 \times 113 = 2\,260\,000$  DT

Achat des composants relatif à P3 :  $50\,000 \times (22+34+48) = 50\,000 \times 104 = 5\,200\,000$  DT

Achat des composants relatif à P4 :  $2\,000 \times (22+34+48+50) = 2\,000 \times 154 = 308\,000$  DT

Total des achats = 14 768 000 DT

<sup>2</sup>  $100\,000 \times 1 + 20\,000 \times 1,5 + 50\,000 \times 1,125 + 2\,000 \times 1,25 = 100\,000 + 30\,000 + 56\,250 + 2\,500 = 188\,750$  Heures

#### 1.2 Coût complet unitaire

	P1	P2	P3	P4
<b>Charges directes</b>				
<b>Achat composants</b>	70	113	104	154
<b>MOD</b>	$1 \times 22 = 22$	$1,5 \times 22 = 33$	$1,125 \times 22 = 24,75$	$1,25 \times 22 = 27,5$
<b>Charges indirectes</b>				
<b>approvisionnement</b>	$7\% \times 70 = 4,9$	$7\% \times 113 = 7,91$	$7\% \times 104 = 7,28$	$7\% \times 154 = 10,78$
<b>montage</b>	$29,2 \times 1 = 29,2$	$29,2 \times 1,5 = 43,8$	$29,2 \times 1,125 = 32,85$	$29,2 \times 1,25 = 36,5$
<b>Coût de revient unitaire complet</b>	<b>126,100</b>	<b>197,710</b>	<b>168,880</b>	<b>228,780</b>

### 2- Méthode ABC

#### 2.1 Similitude et différence dans le traitement des charges entre les deux méthodes.

La méthode des coûts d'activités s'apparente et se différencie de celle des sections homogènes : le traitement des charges directes est identique. En revanche, les charges indirectes passent par trois niveaux avant d'être imputées au coût des produits :

- centre d'analyse,
- activité,
- centre de regroupement (même inducteur de coût).

La distinction entre centres auxiliaires et centres principaux devient inutile, ce qui supprime la répartition secondaire des charges indirectes. Au-delà de l'aspect technique, c'est la distinction entre productif/improductif qui disparaît. On retient une vision unitaire de l'entreprise. Tous les centres deviennent principaux.

#### 2.2 Choisir les inducteurs adéquats pour regrouper les activités (suivre la démarche préconisée dans le cours). Justifier.

Il faut conserver qu'un seul inducteur par activité. Les inducteurs éliminés sont, de préférence choisis parmi ceux qui intéressent le moins d'activité.

Inducteurs Activités	Nombre de fournisseurs	Nombre de références composants	Nombre de produits	Nombre de modifications	Nombre de lignes	Valeur ajoutée	Total
Comptabilité fournisseurs	x	x					2
Administration générale						x	1
Gestion de la production		x	x				2
Ordonnancement		x	x				2
Modifications techniques		x		x			2
Gestion des marchés	x	x					2
Contrôle à la réception		x	x				2
Montage					x		1
Fréquence	2	6	3	1	1	1	

D'abord, on va choisir l'inducteur « valeur ajoutée » et l'inducteur « nombre de lignes ». Ces inducteurs sont les seuls à mesurer respectivement les activités administration générale et montage. On choisira aussi l'inducteur « nombre de références composants » (qui intéressent les 6 activités restantes)

### 2.3 Calculer le coût unitaire des inducteurs retenus.

Centres de regroupement Ressources consommées	Nombre de références composants	Nombre de lignes	Valeur ajoutée
Comptabilité fournisseurs	350 000		
Administration générale			800 000
Gestion de la production	500 000		
Ordonnancement	430 000		
Modifications techniques	570 000		
Gestion des marchés	318 760		
Contrôle à la réception	600 000		
Montage		2 976 500	
<b>TOTAL</b>	<b>2 768 760</b>	<b>2 976 500</b>	<b>800 000</b>
Volume de l'inducteur	5 <sup>1</sup>	2	9 897 760 <sup>2</sup>
Coût unitaire de l'inducteur	<b>553 752</b>	<b>1 488 250</b>	<b>8,082636879%</b>

<sup>1</sup> Chaque référence composant ne compte qu'une fois quelque soit le nombre de produits utilisateurs (donnée)

<sup>2</sup> Calcul de la valeur ajoutée aux composants : 2 768 760 + 2 976 500 + (188 750 x 22) = 2 768 760 + 2 976 500 + 4 152 500.

### 2.4 Déterminer le coût complet unitaire des quatre produits.

	P1	P2	P3	P4
<b>Charges directes</b>				
Achat composants	70	113	104	154
MOD	1 x 22 = 22	1,5 x 22 = 33	1,125 x 22 = 24,75	1,25 x 22 = 27,5
<b>Charges indirectes</b>				
Gestion des références composants <sup>1</sup>	6,86259365	38,59808837	14,55359364	291,4295936
Gestion des lignes <sup>2</sup>	12,4020833	12,4020833	28,62019231	28,62019231
Gestion de la VA <sup>3</sup>	3,335273997	6,789428854	5,490032973	28,09118717
<b>Coût de revient</b>	<b>114,5999509</b>	<b>203,7896005</b>	<b>177,4138189</b>	<b>529,6409731</b>

<b>unitaire complet</b>				
-------------------------	--	--	--	--

<sup>1</sup> Coût unitaire relatif au composant 1 :  $553\,752/172\,000 = 3,219488372$

Coût unitaire relatif au composant 2 :  $553\,752/72\,000 = 7,691$

Coût unitaire relatif au composant 3 :  $553\,752/152\,000 = 3,643105263$

Coût unitaire relatif au composant 4 :  $553\,752/2\,000 = 276,876$

Coût unitaire relatif au composant 5 :  $553\,752/20\,000 = 27,6876$

Un P1 nécessite un composant 1 + un composant 3 ; coût d'un produit =  $3,219488372 + 3,643105263 = 6,86259365$

Même raisonnement pour P2, P3 et P4.

<sup>2</sup> Ligne 1 ; coût unitaire du produit (P1 ou P2) =  $1\,488\,250/120\,000 = 12,4020833$

Ligne 2 ; coût unitaire du produit (P3 ou P4) =  $1\,488\,250/52\,000 = 28,62019231$

<sup>3</sup> VA P1 :  $22 + 6,86259365 + 12,4020833 = 41,26467695$  ; gestion de la VA :  $8,082636879\% \times 41,26467695 = 3,335273997$

VA P2 :  $33 + 38,59808837 + 12,4020833 = 84,00017167$

VA P3 :  $24,75 + 14,553559364 + 28,62019231 = 67,92378595$

VA P4 :  $27,5 + 291,4295936 + 28,62019231 = 347,5497859$

2.5 Calculer les écarts unitaires et globaux entre les coûts complets donnés par les deux méthodes. Interpréter.

	<b>P1</b>	<b>P2</b>	<b>P3</b>	<b>P4</b>
<b>Méthode des centres d'analyse</b>	<b>126,100</b>	<b>197,710</b>	<b>168,880</b>	<b>228,780</b>
<b>Méthode ABC</b>	<b>114,5999509</b>	<b>203,7896005</b>	<b>177,4138189</b>	<b>529,6409731</b>
<b>Ecart unitaire</b>	11,5000491	-6,0796005	-8,5338189	-300,8609731
<b>Ecart global</b>	1 150 004,91	-121 592,01	-426 690,945	-601 721,9462

Le produit P1, fabriqué en grande quantité (100 000 unités), se voyait imputer une grande part des charges indirectes lorsque les unités d'œuvre étaient volumiques (montant des achats + HMOD). Il subventionnait les produits fabriqués en petites quantité surtout P4 (2 000 unités). Le recours à des inducteurs non volumiques (nombre de références de composants et nombre de ligne) corrige cette distorsion et fait apparaître un coût supplémentaire pour P4.

2.6 Dire, sans faire de calculs, si le changement de méthode a impact sur la rentabilité globale de l'entreprise.

Pas de changement dans la rentabilité globale de l'entreprise ; c'est la rentabilité des produits qui est différente d'une méthode à l'autre. En effet, c'est la répartition des charges indirectes qui est différente et non le montant global de ces charges

**Application n°3 :**

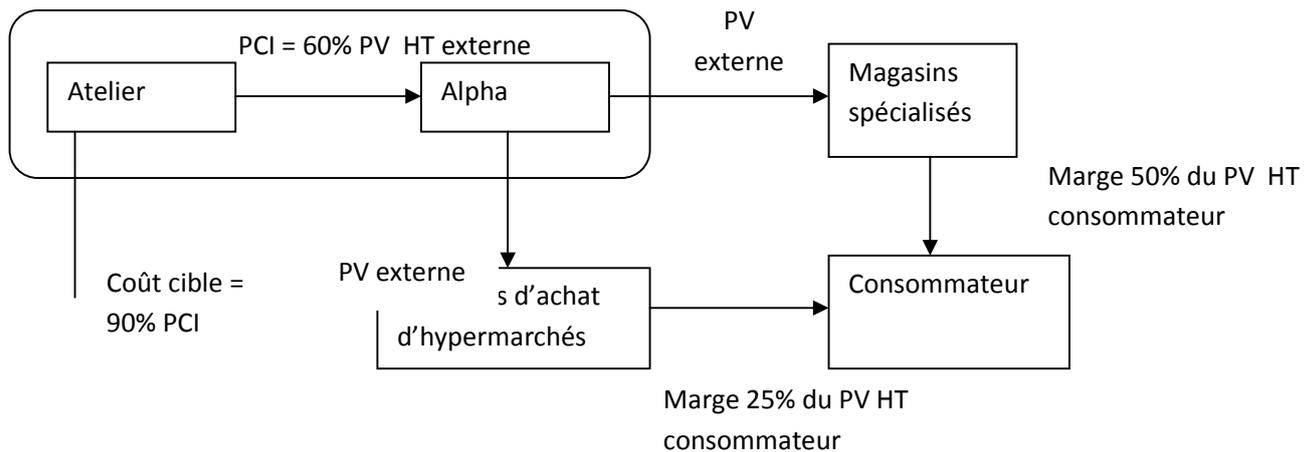
1°) calcul du coût de revient unitaire par la méthode du coût minute

	B1	B2	B3	B4	B5
Coûts directs	5*	5,4	6	6,6	6,2
Coûts indirects	0,716** x 6,5 = 4,65	0,716 x 11 = 7,88	0,716 x 9,5 = 6,80	0,716 x 13 = 9,31	0,716 x 10 = 7,16
Coût de revient unitaire	9,65	13,28	12,8	15,91	13,36

$$*0,002 \times 10 + 0,16 \times 16 + 2 \times 0,8 + 2 \times 0,04 + 1 \times 0,24 + 0,8 \times 0,5 + 1 \times 0,1 = 5$$

$$**\text{coût minute} = \frac{633\ 960 + 253\ 584 + 467\ 844}{6,5 \times 90\ 000 + 11 \times 57\ 000 + 9,5 \times 30\ 000 + 13 \times 22\ 000 + 10 \times 11\ 000} = \frac{1\ 355\ 388}{1\ 893\ 000} = 0,716 \text{ Dt/min}$$

2°) Calcul des prix de cession et des coûts cibles



	Centrales d'achat hypermarchés		Magasins spécialisés		
	B1	B2	B3	B4	B5
Prix TTC	26,2	36,7	51,1	74,7	98,3
Prix HT (prix ttc/1,18)	22,203	31,102	43,305	63,305	83,305
PV externe HT	16,65*	23,3265*	21,6525**	31,6525**	41,6525**
PCI (60% PV externe)	10	14	13	19	25
Coût cible (90% PCI)	9	12,6	11,7	17,1	22,5

\*75% prix HT (marge de 25%)

\*\*50% PRIX HT (marge de 50%)

3°) Démarche de la méthode Target Costing : voir les 5 étapes (cours)

4°) Calcul du coût estimé par la méthode ABC

**CALCUL DES COÛTS INDIRECTS**

Centres de regroupements	Nbre de références matières	Nbre manipulations	Nbre de lot mis en fabrication	Nbre de modèle
Charges	19 600 9 800 7 200 35 000	60 340 190 580	17 400 43 000 28 440	79 000
Total des charges	71 600	250 920	88 840	79 000
Volume de l'inducteur	38*	1 772**	636***	5
Coût unitaire de l'inducteur	1884,21	141,60	139,69	15 800
Centres de regroupements	Nbre de minutes	Nbre de produits pour magasins spécialisés	Nbre de lots pour centrales d'achat	Valeur ajoutée aux matières
Total des charges	639 068	39 600	17 100	169 260
Volume de l'inducteur	1 893 000	63 000#	53##	1 186 128###
Coût unitaire de l'inducteur	0,34	0,63	322,64	14,27%

\*7+8+8+9+6

\*\*  $30 \times 2 + 23 \times 3 + 265 \times 3 + 212 \times 3 + 106 \times 2 = 60 + 69 + 795 + 636 + 212 = 1 772$

\*\*\* $30 + 23 + 265 + 212 + 106 = 636$

#  $30 000 + 22 000 + 11 000 = 63 000$

## $30 + 23 = 53$

### $1 355 388 - 169 260 = 1 186 128$

**CALCUL DU COÛT DE REVIENT ABC**

	B1	B2	B3	B4	B5
Gestion des références	13 189	15 074	15 074	16 958	11 305
Gestion des manipulations	8 496	9 770	112 572	90 058	30 019
Gestion des lots mis en fabrication	4 191	3 213	37 018	29 614	14 807
Gestion des modèles	15 800	15 800	15 800	15 800	15 800
Gestion des minutes	198 900	213 180	96 900	97 240	37 400
Gestion des	-	-	18 900	13 860	6 930

produits pour magasins spécialisés					
Gestion des lots pour centrales d'achat	9 679	7 421	-	-	-
Total des charges indirectes (hors administration)	250 255	264 458	296 264	263 530	116 261
Gestion de la VA	35 711*	37 738	42 277	37 606	16 590
Total charges indirectes	285 966	302 196	338 541	301 136	132 851
Total des charges directes	450 000**	307 800**	180 000	145 200	68 200
Coût de revient	735 966	609 996	518 541	446 336	201 051
Coût de revient unitaire	8,18	10,70	17,28	20,29	18,28

\*250 255 x 14,27%

\*\* 5 x 90 000 ; 5,4 x 57 000 ; etc.

5°) comparaison entre méthode ABC et méthode du coût minute

Coût de revient	B1	B2	B3	B4	B5
Coût ABC	8,18	10,70	17,28	20,29	18,28
Coût minute	9,65	13,28	12,80	15,91	13,36
Ecart	-1,47	-2,58	4,48	4,38	4,92

Dans la méthode du coût minute (qui est relativement simple à mettre en œuvre), qui répartit les charges proportionnellement aux temps de MOD, les produits B1 et B2, fabriqués en grandes séries, subventionnent les produits fabriqués en petites séries, grands consommateurs de manipulations et réglages. Ceci peut inciter à de mauvais choix stratégiques.

6°) comparaison entre coûts estimés et coûts cibles

Coût de revient	B1	B2	B3	B4	B5
Coût ABC	8,18	10,70	17,28	20,29	18,28
Coût cible	9	12,60	11,7	17,1	22,50
Ecart	-0,82	-1,90	5,58	3,19	-4,22

Les coûts cibles sont largement dépassés Pour B3 et B4. Des décisions doivent être prises pour rapprocher les coûts estimés de leur cible.

#### 7°) Optimisation des coûts à base d'activités

**Propositions :** allongement des séries de B3 et B4 par regroupement des petits lots de 100 et 50 (les coûts relatifs à la gestion des lots et la gestion des manipulations vont diminués) ; réduire le nombre de références de B4 (les composants = 9) sans bien évidemment altérer la valeur du produit (une analyse de la valeur s'impose). Cette réduction permettrait une diminution des activités d'approvisionnement (relation frs, contrôle réception, suivi des stocks) et une diminution de la comptabilité frs et, probablement, du temps de piquage.

**Remarque :** cette optimisation des coûts n'aura d'effet à CT sur le résultat que si ces coûts son variables ; ce n'est probablement le cas que pour le piquage (exprimé en mn).par contre, les charges d'approvisionnement ou relatives à la comptabilité frs sont des charges fixes à court terme. Il s'ensuivra un report des charges fixes sur les autres produits (méthode des centres d'analyse) ou la mise en évidence d'un coût de sous activité (méthode de l'IRCF). A noter que la mise en exergue des coûts de sous activités incite à prendre des décisions de restructuration active (recherche de nouveaux marchés/produits) ou passive (suppression de postes, désinvestissement).